



[MFE] Contrôle de gestion budgétaire Cas Lafarge

Audit Comptable Et Financier (Université Mohammed-V de Rabat)



Scan to open on Studocu

Sommaire

Introduction générale.....	1
PARTIE 1 : CONTROLE BUDGETAIRE : ASPECTS CONCEPTUELS	4
Introduction de la première partie.....	5
Chapitre1 : Contrôle de gestion : pilotage de la performance.....	6
Section 1 : L'évolution de la conception de contrôle de gestion	6
Section 2 : Les outils du contrôle de gestion.....	14
Section 3 : le contrôle de gestion et performance de l'entreprise	28
Chapitre 2 : la gestion budgétaire et l'analyse des écarts.....	34
Section 1 : la gestion budgétaire	34
Section 2 : calcul et l'analyse des écarts :	41
Conclusion de la première partie :	49
PARTIE 2 : PRATIQUES DU CONTROLE BUDGETAIRE : CAS DE LA SOCIETE LA FARGE-HOLCIM	50
Introduction de la deuxième partie :.....	51
Chapitre 1: Présentation de la société Lafarge-Holcim.....	52
Section 1 : Présentation générale de l'organisme d'accueil	52
Section 2 : Présentation de Lafarge-Holcim, usine de Tétouan	58
Chapitre 2: Le contrôle budgétaire de la société Lafarge-Holcim.....	62
Section 1: Le contrôle budgétaire et le processus d'élaboration budgétaire a LAFARGE-HOLCIM	62
Section 2 : Mise en évidence de la contribution du contrôle budgétaire a la performance de LAFARGE-HOLCIM.....	71
Conclusion de la deuxième partie	75
Conclusion générale	76
Bibliographie.....	78
Liste des annexes :.....	80
ANNEXE :	81

Liste des figures

Figure 1- Le processus du contrôle de gestion	11
Figure 2- Le redéploiement de la stratégie via le contrôle de gestion.....	13
Figure 3- la construction du budget	38
Figure 4- procédure d'élaboration du budget.....	38
Figure 5- la hiérarchie budgétaire	39
Figure 6 - analyse de la variation des marges	43
Figure 7 - Articulation des écarts relatifs au chiffre d'affaires	45
Figure 8 - la présence de LafargeHolcim au niveau mondial.....	53
Figure 9 - la fiche des coûts variables.....	65
Figure 10 - fiche de stock de minerai de fer	66
Figure 11 - fiche de stock de gypse	66
Figure 12 - fiche de stock du phtanite	67
Figure 13 : La fiche des frais fixes	68

Liste des tableaux

Tableau 1 - contrôle de gestion traditionnel - renouvelé	8
Tableau 2 - interprétation des écarts	42
Tableau 3 - : Analyse de l'écart sur coût de production.....	44
Tableau 4 - Analyse de l'écart des activités fonctionnelles.....	46
Tableau 5- Fiche signalétique de LafargeHolcim Maroc	57
Tableau 6 - Fiche signalétique de LafargeHolcim usine de Tétouan	58
Tableau 7 - tableau faiblesse – risque	72

Introduction générale

Afin de nous préparer à intégrer le monde professionnel, et en vue de nous permettre de concrétiser nos connaissances théoriques acquises en son sein, l'école nationale de commerce et de gestion de TANGER nous a incités à décrocher un stage au sein d'une entreprise.

Dans le cadre de mon stage de fin d'études, j'ai eu le privilège d'intégrer la société LAFARGE-HOLCIM, société de renommée internationale disposant d'un système organisationnel performant et fiable. Le choix du service, quant à lui, s'est basé sur la nature de la formation reçue ainsi que sur le fait que le contrôle de gestion, qui est situé au point de convergence de plusieurs disciplines, occupe une place centrale dans la gestion de l'entreprise moderne.

L'entreprise, de nos jours, qu'elle soit privée ou publique est soumise à plusieurs contraintes qui sont entre autres la contrainte de performance, de rentabilité et de réponses aux besoins et attentes des consommateurs. Ces contraintes trouvent pour la plupart leurs sources dans un environnement interne (capacité ou incapacité organisationnelle et structurelle à faire face aux besoins) ou dans un environnement externe (intensité concurrentielle forte, situation géographique, politique fiscale favorable ou défavorable). Or, nous savons que la pérennité des entreprises dépend de leur capacité à mobiliser des ressources, à ventiler ces ressources dans des processus ou activités de création de valeurs.

Le Budget étant l'un des outils financiers de mesure de la performance, les entreprises doivent, par conséquent, mettre en place des budgets adaptés aux objectifs qui leur sont assignés. Cependant, pour y arriver, le management de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité et l'efficience.

L'efficacité de la gestion budgétaire réside, d'une part, dans la pertinence de l'élaboration c'est-à-dire une conception ou évaluation rationnelle des budgets et, d'autre part, dans le dynamisme du suivi et contrôle pendant et après l'exécution ou la réalisation des prévisions. Ainsi, le budget et le contrôle budgétaire sont des outils de contrôle de gestion sur lesquels les managers doivent s'appuyer pour l'atteinte des objectifs assignés à leurs entreprises. La maîtrise de ces outils devient alors indispensable pour tout dirigeant se

focalisant sur une gestion saine, orientée vers une maximisation de la croissance de l'entreprise, tout en sauvegardant ses acquis.

Le contrôle de gestion permet en effet la maîtrise de l'information, la gestion, la coordination des différentes actions, et la convergence des objectifs de chaque responsable opérationnel avec ceux de l'organisation. De même, le suivi des réalisations, l'aide à la décision et l'adoption de mesures correctives font partie de ses objectifs. C'est un dispositif d'aide au pilotage qui contribue à la réactivité de l'entreprise en optimisant l'efficacité, l'efficience et la qualité de service d'une entité. Il participe à améliorer le lien entre les objectifs, les moyens engagés et les résultats obtenus, dans un contexte budgétaire contraignant.

C'est à cet effet que le contrôle de gestion intervient. Il relie la stratégie à la gestion des opérations dans l'entreprise en mettant en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision. Il permet ainsi aux décideurs de disposer d'outils traduisant les informations pertinentes en actions.

Le contrôle de gestion contribue ainsi à la performance de l'organisation grâce à ces divers outils: la comptabilité analytique, l'analyse des coûts, le contrôle budgétaire et le tableau de bord de gestion.

Ainsi, le contrôle de gestion se base sur le système d'information de l'entreprise pour réaliser sa mission. La qualité des résultats du contrôle de gestion dépend de la qualité du système d'information. C'est ainsi que le contrôle de gestion, grâce à ses divers outils, constitue à la fois un outil d'aide à la décision et un outil de dialogue et contribue à la performance de l'organisation.

L'objet de ce travail est alors de vérifier que le contrôle de gestion est un système, un système de gestion de l'entreprise qui contribue à sa performance. D'autre part, et grâce aux divers outils sur lesquels il se base, vérifier que le contrôle de gestion constitue à la fois un outil de décision et d'action et en même temps, un outil de dialogue et de communication entre les membres de l'organisation. L'efficacité du travail d'analyse se mesure par l'efficacité de la méthode suivie, ce qui nous ramène à s'interroger sur la méthodologie suivie, et de répondre à des questions y afférent : existe-t-il des méthodes fausses ? Des méthodes universelles que les entreprises

doivent impérativement suivre ? En quoi la bonne maîtrise du contrôle budgétaire peut-elle assurer une bonne performance de l'entreprise ? Le contrôle de gestion, appliqué dans les entreprises marocaines, joue-t-il le rôle qui lui est attribué ? C'est les questions à laquelle le cas pratique va répondre.

Pour toutes ces raisons, j'ai choisi comme sujet de stage : « l'effet du contrôle budgétaire sur la performance de l'entreprise. Et plus particulièrement, le rapport objectifs-budgétisation. »

L'objectif de cette recherche est d'explicitier, à travers une démarche d'analyse qualitative, les effets et les impacts de la pratique du contrôle budgétaire sur l'influence de la réalisation des objectifs que des stratégies de LAFARGE-HOLCIM.

Mon travail sera organisé comme suit :

- **La première partie** sera une partie théorique et contiendra 2 chapitres :
 - Le chapitre 1 parlera du Contrôle de gestion : pilotage de la performance
 - Le chapitre 2 étudiera la gestion budgétaire et l'analyse des écarts
- **La deuxième partie** présentera le côté pratique de ma recherche et dans lequel on trouvera 3 chapitres :
 - Le chapitre 1 sera consacré à la présentation du groupe Lafarge-Holcim
 - Le chapitre 2 traitera du contrôle budgétaire et du processus d'élaboration budgétaire
 - Le chapitre 3 démontrera la contribution du contrôle budgétaire à la performance de Lafarge-Holcim

La direction du stage est assurée conjointement par mon encadrant pédagogique M.CHRAIBI ABDESLAM, enseignant à l'école nationale de commerce et de gestion de Tanger et mon encadrant professionnel Mme MOUNIA HASSISSEN, chef du service Contrôle de Gestion à LAFARGE-HOLCIM de Tétouan.

PARTIE 1 : CONTROLE BUDGETAIRE : ASPECTS CONCEPTUELS

Introduction de la première partie

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant toutes les activités de l'Entreprise. Ces budgets représentant des programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outils de pilotage, s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier. Ce système de contrôle à pour objectif de mettre en évidence des écarts pertinents qui doivent faire l'objet de réflexion sur les causes et initier des actions correctives.

Cette partie qui est essentiellement consacrée à la théorie et au fonctionnement de la gestion budgétaire sera constituée de deux chapitres :

- Contrôle de gestion : pilotage de la performance (chapitre 1)
- La gestion budgétaire et l'analyse des écarts (chapitre 2)

Chapitre1 : Contrôle de gestion : pilotage de la performance

L'objectif du contrôle de gestion est de mesurer, d'analyser et d'améliorer la performance de l'entreprise.

Pour mettre en place et exploiter son système de contrôle de gestion, l'entreprise dispose de plusieurs outils tels que la gestion prévisionnelle, le contrôle budgétaire.

Section 1 : L'évolution de la conception de contrôle de gestion

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans vraie maîtrise de la comptabilité de gestion, cette notion de contrôle est née avec la révolution industrielle, il est imposé dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition de tâches. La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise à atteindre les objectifs prévus.

Dans sa forme initiale le contrôle de gestion a un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting¹. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (Dupont de Nemours ; General Motors), européennes et internationales. Ses principales caractéristiques peuvent être résumées comme suit:

- ✚ Une mesure financière de la performance : L'utilisation des ratios ROI ²(return on investissement) en contrôle de gestion trouve son origine chez Dupont de Nemours et General Motors. Le ROI rapproche le résultat d'exploitation de la valeur des actifs utilisés et constitue en fait une expression de la rentabilité des capitaux engagés. Ce ratio est décomposé en plusieurs ratios pour démontrer que la performance dépend à la fois du niveau de résultat et de la rotation des capitaux. Dans l'esprit des modèles

¹ Il s'agit de la conception et de la rédaction de rapports de synthèse. Ils sont conçus dans un but d'aide à la décision. Concrètement, il s'agit de faire remonter l'information vers la direction générale ou la maison mère. L'information doit donc être synthétique, pertinente et normalisée.

² Retour sur investissement (RSI est un indicateur financier, il permet de mesurer et de comparer le rendement d'un investissement. Généralement, le retour sur investissement se base sur le calcul du ratio bénéfices de l'investissement / coût de l'investissement.

classiques de contrôle de gestion, toute décision doit être prise sur la base de ce ratio, on définit un taux de rejet en deçà de laquelle aucun projet d'investissement n'est retenu et on définit un taux minimal qui permet d'évaluer la performance de différentes centres de responsabilité.

- ✚ Existence de centres de responsabilité : Pour que les objectifs de l'organisation soient atteints à travers l'action des unités décentralisées, il convient d'exercer un contrôle de leur déléguer l'autorité de gestion nécessaire sous la forme d'objectifs précis. Cette délégation d'autorité nécessite d'organiser l'entreprise en centre de responsabilité.
- ✚ La nécessité de la planification : Le processus de la planification nécessite d'identifier différents horizons : Un objectif à long terme pour les objectifs stratégique, un horizon à moyen terme pour l'identification des moyens à mettre en œuvre et la définition des objectifs plus tactique, enfin un horizon à court terme pour la planification des actions concrètes dans le cadre de la préparation du budget annuel.
- ✚ La boucle de contrôle : Le contrôle de gestion est perçu comme système de pilotage autorégulé qui s'articule autour de trois phases :
 - La prévision qui débouche sur la planification des objectifs et des moyens à chaque niveau de responsabilité
 - Les réalisations qui sont mesurées à intervalles réguliers, et confrontées à la prévision afin de mettre en évidence des écarts.
 - Les mesures correctives qui découlent de l'analyse des écarts.

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) vient d'apparaître que Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelé ». Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion :

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
• Surveiller • Programmer • A posteriori • Passif • Méfiance • Exécutants • Subalternes • Directif • Flux descendant • Indicateurs financiers • Normes internes • Système fermé • Plus opérationnel • Activité de transformation	• Motiver • Orienter • A priori • Actif • Confiance • Décideurs • Collègues • Participatif • Flux ascendant • Indicateurs physiques • Cibles externes • Système ouvert • Plus stratégique • Activité de cycle de vie

Tableau 1 - contrôle de gestion traditionnel - renouvelé

1. Définition de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.

a. Définition du concept contrôle / gestion.

Contrôle : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.

Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Partant de ce qui précède, « la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance ».

b. Les définitions retenues par quelques auteurs :

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi : R. N. Anthony ; A. Khemakhem ; H. Bouquin.

- La définition de R. N. Anthony :

Selon Anthony (1965) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

En 1988 il ajoute une autre définition «le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies».

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autre individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

- La définition de A. Khemakhem :

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».

A.Khemakhem insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

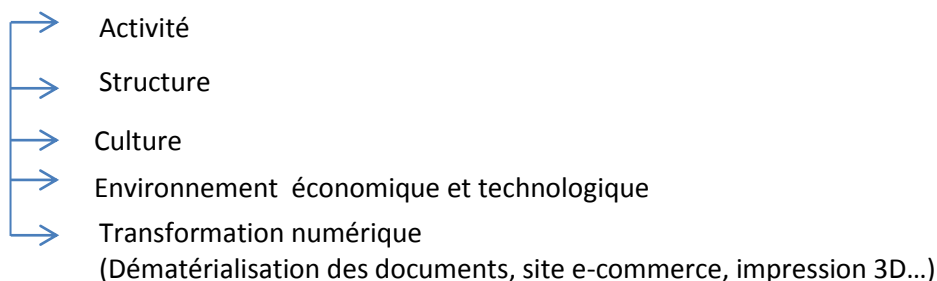
- La définition de H. Bouquin :

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

Selon H. Bouquin les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc, le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

➤ Le contrôle de gestion est défini comme le pilotage de la performance de l'entreprise. Il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée, tout en recherchant à optimiser les moyens mis en œuvre. Une analyse régulière des écarts entre les réalisations et les prévisions permet de prendre des mesures correctives. De s'adapter aux évolutions imprévues. Le contrôle de gestion constitue une aide à la prise de décision.

Un système de contrôle de gestion efficace doit s'adapter aux spécificités de l'entreprise :



Le processus du contrôle de gestion peut être schématisé de la manière suivante :

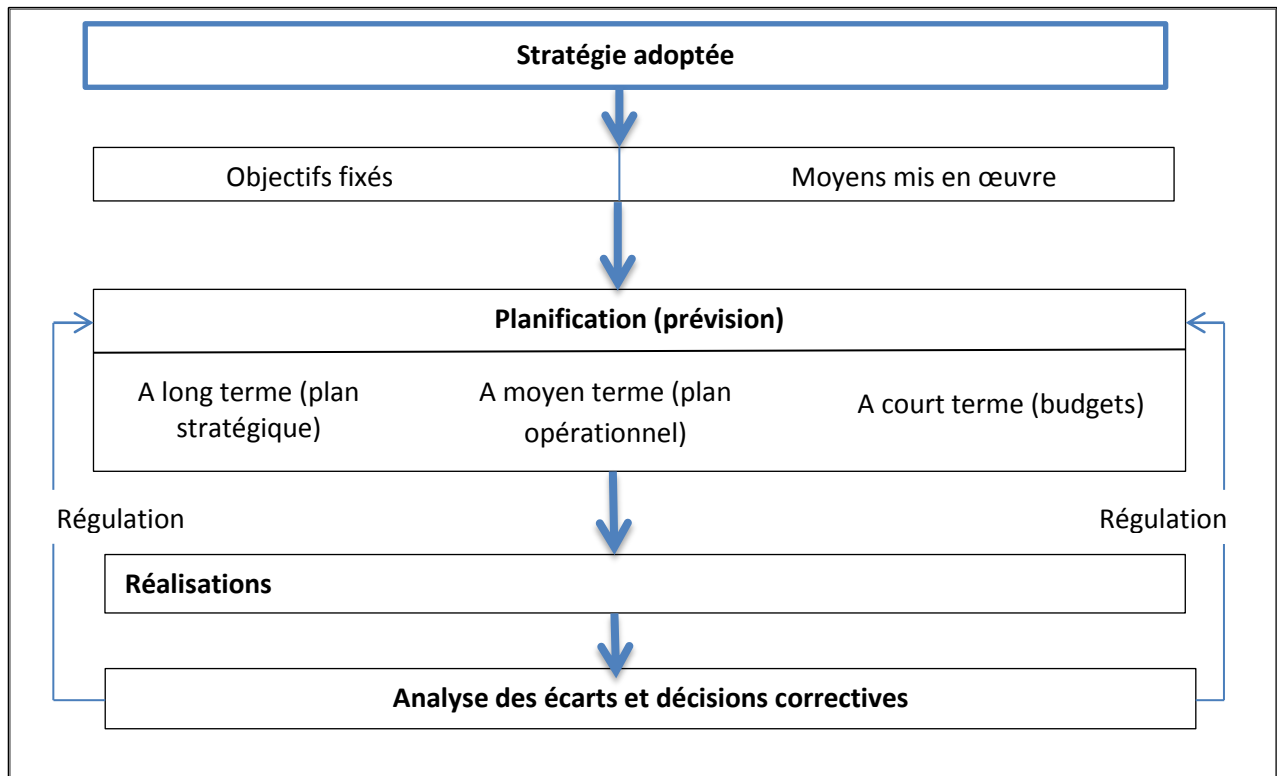


Figure 1- Le processus du contrôle de gestion

2. Les objectifs du contrôle de gestion :

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est d'amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble les buts visés par l'entreprise « dans de bonnes conditions d'efficacité ».

Il est possible de classer les objectifs du contrôle de gestion au sein de deux dimensions inséparables : la première est de nature technico-économique où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aider à la décision et d'évaluer les performances. La deuxième est de portée managériale, où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aligner la stratégie, de favoriser l'exercice des responsabilités, et d'orienter les comportements.

a. Les objectifs de dimension technico- économique

Le contrôle de gestion garantit aux managers une gestion économe, efficiente et efficace des ressources mobilisées. Il a pour objectifs de :

- Aider à la décision : le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes de gestion apporte son expertise dans la modélisation de problèmes complexes.

Exemple : le calcul des écarts entre les coûts réels dans un atelier de production et les coûts préétablis élaborés à partir des prévisions budgétaires et des standards de production permet d'identifier les causes des dérives des coûts par rapport aux prévisions. Et ainsi, de prendre des décisions visant à corriger les dysfonctionnements.

- Evaluer les performances : le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure des performances par des indicateurs chiffrés, comme dans le pilotage ou le management des performances.

Le contrôle de gestion permet ainsi aux managers de guider le système dont ils ont la responsabilité, ils disposent pour cela d'outils de suivi des performances (Exemple : le contrôle budgétaire). Le pilotage s'inscrit généralement dans une logique de régulation où il s'agit de comparer, régulièrement, les états observés du système à des objectifs, des normes ou des standards, et d'apporter des mesures correctrices en cas de dérives. Dans un environnement en constante évolution, il est extrêmement difficile de disposer de normes et de standards fiables, de sorte que le pilotage s'apparente davantage à un processus d'apprentissage, par lequel ils s'agit, d'avancer «à tâtons», par essai – erreur, de tirer les leçons de l'expérience et de mémoriser les connaissances acquises.

b. Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle

Le contrôle de gestion présente un caractère plus immatériel. C'est une fonction considérée comme stratégique dans l'entreprise. Il a pour objectifs :

- d'aligner la stratégie : le contrôle de gestion permet de traduire les buts stratégiques de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels quantifiables sous la forme d'indicateurs de performance. Et de décliner ces objectifs à tous les niveaux décisionnels de responsabilité (schéma ci-dessous)

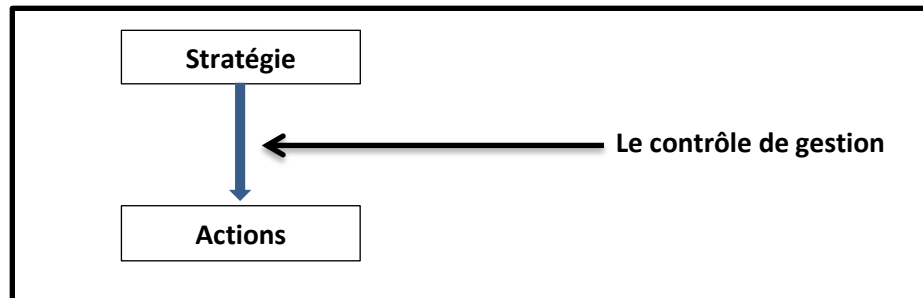


Figure 2- Le redéploiement de la stratégie via le contrôle de gestion

- de favoriser l'exercice des responsabilités : le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilités. Il permet la délégation de la responsabilité et favorise son exercice en toute autonomie de décision, en mettant à la disposition des managers, responsables, tout un ensemble d'outils et de dispositifs. Exemple :
Les budgets permettent aux responsables de gérer en toute autonomie les ressources qui leur ont été allouées sur l'année et de contrôler leur évolution.
 - d'orienter les comportements : le contrôle de gestion garantit la cohésion organisationnelle et la coordination entre unités de l'entreprise en orientant les comportements vers l'accomplissement des buts organisationnels.
- Il faut souligner au final que ces objectifs sont complémentaires et se nourrissent l'un de l'autre pour former un tout cohérent, le contrôle de gestion.
- Ce dernier mobilise différents outils.

Section 2 : Les outils du contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

1. La méthode de calcul des coûts

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts : il est donc indispensable de comprendre des conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision. L'un des systèmes les plus utilisés dans ce stade sont : la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC et l'imputation rationnelle.

a. La méthode des centres d'analyse

C'est une méthode axée sur une analyse par produit ou service. Elle propose, à partir d'un découpage des charges directes et indirectes, une affectation et une imputation de tous les coûts sur les produits, selon des clefs ou des d'œuvre.

b. La méthode ABC (Activity based costing)

Méthode conçue dans les années 80 dans le cadre de grandes entreprises industrielles américaines et décrite par R.S Kaplan et H.T Johanson, reprise en France par P. Lorino et par P. Mevellec, elle a pour objectif :

- De calculer des coûts de revient plus fiables et pertinentes, par une meilleure allocation des coûts indirects, et notamment ceux générés par les activités de support citées plus haut, les coûts directs restant affectés selon les méthodes traditionnelles.

- De retrouver les véritables causes des coûts, en travaillant sur les activités opérationnelles, c'est la notion de traçabilité des coûts.
- Enfin, le système d'information doit permettre de mieux piloter les coûts, en gérant efficacement les activités (prolongement vers l'activitybased management : ABM).

c. L'imputation rationnelle des charges fixes

L'objectif de cette méthode est de rendre le coût de revient unitaire indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise, et d'isoler l'effet de cette variation pour en mesurer l'impact.

2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet :

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction.
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise.
- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production).
- De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise. De plus, il se doit également organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficience de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

a. Les centres de responsabilité

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, est un élément du contrôle de gestion pour suivre l'activité d'un responsable.

i. Définition :

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie. Donc un centre de responsabilité est une partie de l'entreprise, base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

ii. Typologie des centres de responsabilité :

De manière générale, on distingue cinq types de centres de responsabilité, en fonction des missions qui sont assignées.

- Centre de coûts :

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible.

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres : quantité produite, coût unitaire des produits, qualité (taux de rebut, taux de panne, critère de qualité) et délai (délai de réponse à la demande).

- Centre de dépense discrétionnaires :

Pour les services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, un centre de coûts discrétionnaire est créé avec un budget fixé pour gérer au mieux l'opération.

A la différence des centres de coûts, cette solution est utilisée quand il n'est pas possible de rattacher le service directement à un produit. Le contrôle du centre se fait alors sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

Pour mesurer la performance de ce centre, on utilise les indicateurs suivants : coût total du centre, qualité du service en termes de taux de réclamation, etc.

- Centre de recettes :

L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes :

- Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.
- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possible tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

- Centre de profit :

Le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

Les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources et la gestion des recettes.

Les critères de performance et de gestion sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit : résultat net, soldes intermédiaires ; taux de marge, profit/chiffre d'affaires ; ratio de rentabilité du capital investi.

- Centre d'investissement :

Le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investis tout en réalisant un profit.

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme et ils se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique.

Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classique des capitaux investis : ratio de rendement des actifs : bénéfice /actif, taux interne de rentabilité, valeur actuelle nette, niveau de cash-flow, ratio d'endettement, etc.

iii. Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion :

L'autonomie de gestion déléguée au responsable doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- Ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.
- Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres.

Cependant, il est important que le contrôle de gestion soit conscient que la prise en compte de critères simplistes pour l'évaluation de la performance d'entreprise peut entraîner des effets pervers :

- Le fonctionnement du centre est alors focalisé sur l'indicateur et pousse à mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'obtention d'un « bon indicateur » au détriment de la maîtrise de l'ensemble des facteurs jouant sur la performance.
- Il est également important de comprendre la différence entre indicateurs de résultats (qui constatent à posteriori et peut être pas dans le centre des dérives par rapport aux objectifs) et indicateurs de performance (qui doivent permettre de traiter ces dérives lorsqu'elles appariassent).

Enfin, il faut être conscient que la mesure de la performance peut se révéler difficile et qu'un optimum local peut différer d'un optimum global.

b. La détermination des prix de cession internes

Les échanges internes entre centres de responsabilité posent le problème de l'évaluation du prix de cession entre la division acheteuse et la division vendeuse. Ces prix de cession internes sont appelés à jouer plusieurs rôles qui peuvent se révéler contradictoires ; en effet, ils sont à la fois considérés comme :

- Un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion
- Un outil de mesure de la performance économique des centres

i. Définition :

Le prix de cession interne permet la valorisation des transferts entre unités productives. Il est alors possible d'établir un compte de résultat où les produits sont constitués par le chiffre d'affaires extérieur (avec les clients finals) et le chiffre d'affaires interne (avec les centres acheteurs de l'entreprise). Or, la performance d'un centre est influencée par l'existence des cessions internes puisque ce qui est un coût pour le centre acheteur est une recette pour le centre vendeur.

Un prix de cession interne est défini soit par rapport au coût, soit par rapport au marché mais quel que soit son niveau, il est neutre sur le résultat global de l'entreprise. Sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre.

ii. Méthodes de fixation des prix de cession fondées sur les coûts :

Nous examinerons successivement: le coût réel, le coût standard complet, le coût marginal et le coût d'opportunité.

- Le coût réel :

L'utilisation de coûts réels pour valoriser les prestations entre centres apparaît simple et naturel ; en effet, le coût réel transfère l'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur vers celui qui reçoit la prestation, c'est pourquoi il est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger la performance des centres de responsabilité.

- Le coût standard complet :

Il permet une localisation des performances des centres ; en effet :

- La division vendeuse sera contrôlée par la mise en évidence d'écarts entre des données réelles et des données standards en quantité et valeur
- La division acheteuse ne sera responsable que de la consommation (quantités) des sous-ensembles achetés.

Donc pour le centre fournisseur, sa performance dépend des quantités achetées par le centre client qui considère le prix de cession comme un coût variable alors qu'il comprend des charges fixes.

Cette méthode présente des inconvénients dès lors que la division acheteuse a la possibilité (et la liberté) de s'approvisionner ailleurs. C'est pourquoi, cette technique de coût standard complet n'est retenue que sous certaines conditions :

- La cession interne a lieu entre deux centres de coûts
- Les centres sont obligés de travailler ensemble car le centre client n'a pas de liberté en matière d'approvisionnement.
- Le coût marginal :

La théorie micro-économique ³démontre que la maximisation conjointe des résultats pour le centre vendeur et pour le centre acheteur est obtenue lorsque la vente a lieu au coût marginal, c'est-à-dire au coût supplémentaire que le vendeur supporte pour livrer la dernière unité. Dans le même temps elle montre que ce prix optimum est différent du prix qui assure au vendeur un profit maximum. Cependant les centres de profit recherchent la maximisation de leurs résultats et ils ne retiendront pas naturellement le prix optimum.

- Le coût d'opportunité :

Ne prendre en compte que les coûts « positifs » revient à considérer que l'entité dispose de capacités non utilisées, qu'elles ne pouvaient être affectées à aucune autre activité, et qu'il serait possible de s'en séparer si la prestation interne n'a pas lieu qu'aucun autre client profitable n'est envisageable.

Dans les faits, la prestation interne oblige à renoncer à une recette : dans cette perspective, le vrai coût marginal est la perte de recette, c'est-à-dire le manque à gagner, donc le coût d'opportunité.

iii. Méthodes de fixation des prix de cession fondées sur le prix du marché:

Nous envisagerons les pratiques suivantes: le prix du marché, le prix du marché à moyen terme et le prix du marché moins une commission.

³ La microéconomie (ou micro-économie) est la branche de l'économie qui modélise le comportement des agents économiques (consommateurs, ménages, entreprises, etc) et leurs interactions notamment sur les marchés.

- Le prix du marché :

Cette pratique permet d'inciter les centres de profit concernés à une attitude d'entrepreneur en permettant des choix économiques réalistes. Cela suppose des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu. Dans ce cas, l'utilisation du prix du marché comme prix de transfert pousse le centre « vendeur » à une efficacité identique à celle du marché puisque le centre « client » peut s'approvisionner librement et à un coût connu à l'extérieur.

- Le prix du marché à moyen terme :

Le marché peut être en période de surcapacité, dans ce contexte, les entreprises extérieures, dans le souci de rentabilisation de leurs propres installations, proposent leurs produits à un prix proche de leur coût marginal.

En effet, le moyen d'assurer à la division vendeuse une certaine pérennité est de lier les deux divisions, l'acheteuse et la vendeuse, par des engagements pluriannuels de livraisons ou achats sur la base d'un prix du marché à moyen terme.

- Le prix du marché moins une commission :

Cette technique est préconisée lorsque les transferts ont lieu entre une division de fabrication et une division commerciale. La cession alors valorisée au prix du marché final (celui des consommateurs) moins une commission qui doit servir les coûts de distribution des produits concernés engagés par la division commerciale.

iv. Critères de choix pour fixer un prix de cession.

On distingue deux critères : la nature des sources d'approvisionnement et la nature de la stratégie.

- La nature des sources d'approvisionnement :

J.Dearden distingue quatre cas :

- Des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire ou que l'entreprise ne veut pas externaliser pour des raisons de confidentialité technique : pour ces produits, il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge.
- Des produits qui peuvent à terme être sous-traités : il faut auparavant rentabiliser les investissements effectués ; dans ce cas, le prix du marché à long terme doit être retenu car il incite le centre à se mesurer à l'extérieur.
- Des produits qui peuvent être immédiatement sous traités sans mise au rebut des installations car elles sont peu spécialisées. Le prix de cession doit être le fruit d'une négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à un coût majoré d'une marge, soit à un prix de marché moins une décote.
- Des produits interchangeables dont la source d'approvisionnement peut être facilement modifiée : le prix du marché s'impose, il est logique car il recrée en interne les conditions du marché.

- La nature de la stratégie :

R.Eccles définit un lien entre types de stratégies et politique de prix de cession internes :

- Le type concurrentiel correspond à des organisations très diversifiées et peu intégrées, comme des conglomérats, et fait reposer le contrôle sur la rentabilité de chaque centre. Le marché est souverain et les prix du marché restent la référence en matière de prix de cession.
- Le type coopératif correspond à des entreprises fortement intégrées et peu diversifiées : il s'agit de rentabiliser des investissements lourds, la stratégie adoptée privilégie l'approvisionnement interne et la coopération entre les différentes unités : le prix de cession doit permettre d'optimiser les ressources. La mesure de la performance est établie par comparaison des résultats aux budgets. Le mode de fixation des prix de cession interne est fondé sur les coûts plus une marge avec une préférence pour le coût complet standard.
- Le type participatif correspond à des organisations fortement intégrées et diversifiées. L'approvisionnement interne reste privilégié mais la diversification pousse au choix de prix de cession fondés sur le marché.

3. Le Tableau de Bord

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs ⁴synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord. Dans cette section nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise.

a. Définition et rôles de Tableau de Bord

i. Définition de tableau de bord.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, on cite parmi : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; Abdelhamid EL GADI.

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer».

Selon Abdelhamid EL GADI « Le tableau bord est constitué par un ensemble de renseignement judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée ».

Bref, on peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

ii. Les rôles de tableau de bord.

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

⁴ Un indicateur est un outil d'évaluation et d'aide à la décision

- Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.
- Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues.
- Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

- Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication :

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

- Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.
- Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.
- Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.
- En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

- Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision :

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur. Il répond donc à une triple question :

- L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- Les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?
- Cela va-t-il durer ?

b. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières.

i. Les indicateurs financiers :

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe.

Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle
- les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales

Mais le tableau de bord financier présente également de sérieuses faiblesses :

- un sous dimensionnement du pilotage opérationnel : en effet, le tableau de bord financier sert les besoins d'information de la Direction Générale, au détriment des entités locales. Or il devrait avoir dans une entreprise, autant d'outils de pilotage que de niveaux de responsabilité.
- une absence de déclinaison des indicateurs globaux,
- une information tardive et peu ciblée.

ii. Les indicateurs non financiers :

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard (perspective).

- Définition de balanced scorecard :

Le balanced scorecard revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devait faire apparaître les axes stratégiques et sélectionnera les axes et les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l'amélioration des processus internes.

La méthode de confection du balanced scorecard diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulière de l'entreprise, le balanced scorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

- Les axes de balanced scorecard :

Le balanced scorecard repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre le schéma suivant:

- Les résultats financiers : Les auteurs du balanced scorecard affirment que « l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du balanced scorecard » Trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs.
- Le perspectif client : Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :
 - Part de marché
 - Conservation de clientèle
 - Acquisition de nouveaux clients

- Satisfaction des clients
- Rentabilité par segment

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients; le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.

- Le perspectif processus interne : L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.
- Le perspectif apprentissage organisationnel : Cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :
 - Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),
 - Les capacités du système d'information,
 - Le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

Section 3 : le contrôle de gestion et performance de l'entreprise

1. Le concept de la performance

a. La définition de la performance

Khemakhem dans son ouvrage « Dynamique du contrôle de gestion » a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière suivante : « performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont « performare » en latin, « to perform » et « performance » en anglais. Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion.

- Performance signifie : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants.
- To perform signifie : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande.

Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

i. Notion d'efficacité :

En répondant à la question suivante : "est ce que l'objectif est atteint ?", une nouvelle question vient d'apparaître : "existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ?". Donc l'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance.

Le Bureau du vérificateur général du Canada définit l'efficacité comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés. Par exemple, pour

augmenter les revenus dans un domaine donné, un programme peut être conçu pour créer des emplois ».

Les emplois créés sont le produit du programme et contribuent à l'obtention de l'effet recherché par le programme, à savoir une augmentation des revenus, qui peut être mesurée pour évaluer l'efficacité du programme.

ii. Notion d'efficience :

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part.

Dans une opération basée sur l'efficience, pour ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

iii. Notion de pertinence

La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

iv. Notion d'économie :

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité.
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût.
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

b. Analyse de la performance d'un processus

L'analyse de la performance économique d'un processus peut être envisagée de trois manières différentes :

- Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs : Il faut identifier des objectifs précis quantitatifs et/ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et cette méthode à besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus.
- Par calcul des ressources dépensées par le processus : Il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite.
- Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite : Il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de « rentabilité » d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

Pratiquement, ces trois méthodes sont plus ou moins adaptées selon le type de processus, ainsi pour :

- Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise : la performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaires (volume, prix) ce qui

conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres.

- Les processus opérationnels avec des clients internes : ils conditionnent le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître le coût de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage.
- Les processus support : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus ; ainsi l'analyse en termes d'objectif semble pertinente, de même que l'analyse des coûts.

2. Typologie de la performance

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu, on peut distinguer deux types de performance.

a. Contrôle de gestion et performance économique et financière de l'entreprise:

Le contrôle de gestion contribue à la performance de l'entreprise grâce à ces outils de gestion (précédemment cités):

- Le contrôle de gestion permet de suivi des réalisations par son système de comptabilité générale et analytique l'analyse en terme de centre de responsabilité permet la décentralisation de la gestion et la maîtrise des flux de marchandise et d'information ainsi que la maîtrise des coûts.
- Le contrôle de gestion permet, grâce au contrôle budgétaire de comparer en permanence les réalisations aux prévisions, de dégager les écarts et inciter les responsables à mener des actions correctives nécessaires.
- Le tableau de bord de gestion permet d'avoir une vision global de la situation économique et financière de l'entreprise, de tracer les chemins de conduite pour prendre les décisions.

b. Contrôle de gestion et performance organisationnelle:

Le contrôle de gestion permet d'instaurer un climat de dialogue entre les membres de l'organisation, la convergence de leurs buts propres aux buts de l'organisation et de faire évoluer la structure de l'organisation de manière à trouver un compromis entre les divers opérateurs.

3. Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation

a. Les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique.

Les indicateurs peuvent être changés à quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées. Le ballanced scorecard proposé par Kaplan et Norton en est une illustration.

b. Les réponses face aux tendances récentes

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

Chapitre 2 : la gestion budgétaire et l'analyse des écarts

Section 1 : la gestion budgétaire

1. Concept et rôle du budget:

Il existe plusieurs définitions du concept budget, tout comme la littérature reconnaît à ce dernier certains rôles qu'il est appelé à jouer. Il en résulte plusieurs types de budget couvrant toutes les fonctions de l'entreprise.

a. Définition du budget :

- Selon les dictionnaires du français LAROUSSE :

Ensemble des comptes qui décrivent, pour une année civile, toutes les ressources et toutes les charges de l'État, des autres collectivités publiques et des établissements publics.

Ensemble des recettes et dépenses d'un particulier, d'une entreprise, etc. ; somme dont on dispose : Boucler son budget.

Somme réservée à une dépense particulière : Se fixer un budget pour ses vacances.

- Selon "Toupictionnaire" : le dictionnaire de politique

Un budget est un état prévisionnel des dépenses et des recettes d'une entreprise, d'un État, d'une collectivité territoriale, d'une institution, d'une association, de tout agent économique, d'un particulier.

Le budget est la traduction exprimée en valeur monétaire des différentes hypothèses concernant l'environnement, l'activité, l'exploitation, les investissements et les plans d'action envisagés au cours d'une période déterminée, en général une année, correspondant à un exercice comptable.

Le budget fait l'objet d'un suivi permanent pour s'assurer qu'il est respecté et de mesures correctrices si son exécution s'écarte de ce qui était prévu. Il peut faire l'objet de révisions, par exemple semestrielles ou trimestrielles, si les hypothèses de départ ont changé ou si le réalisé n'est pas conforme à la prévision initiale.

Pour un particulier ou une famille, le budget est l'ensemble des revenus et des dépenses.

Ex : le budget "vacances".

Pour une entreprise, le budget est un outil de gestion prévisionnelle, d'aide au pilotage, de coordination, de délégation et de communication.

b. Le rôle

Divers rôles sont attribués au budget. Anthony résume les finalités du budget et du processus de préparation budgétaire en cinq points (Anthony 1988) :

- (1) motiver les managers à dresser des plans,
- (2) informer les managers de ce qui est attendu d'eux,
- (3) obtenir un engagement des managers,
- (4) coordonner les différentes activités d'une organisation,
- (5) fournir un standard pour juger la performance réelle.

De manière plus complète, on peut dire que le budget est présenté comme un moyen d'évaluer la performance des managers, de motiver les responsables opérationnels, de communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques, de déployer la stratégie, de prévoir les besoins financiers, de gérer les risques, de coordonner et de piloter les différentes activités de l'entreprise, d'autoriser les dépenses, d'allouer les ressources et de communiquer avec les acteurs externes (actionnaires, créanciers...) (Ekholm et Wallin 2000 ; Gignon-Marconnet 2000, 2003 ; Bouquin 2006).

2. Définition et intérêts de la gestion budgétaire :

a. Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables » (PCG 1982).

Le but visé est de comparer les réalisations par rapport à ces standards et entreprendre les actions correctives requises. (Définition du Plan comptable général)

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- la définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

b. Intérêt :

- *La gestion des équilibres financiers*

Les budgets permettent :

- D'assurer à la DG que l'allocation des ressources sert principalement les objectifs stratégiques
- D'anticiper les équilibres financiers et de communiquer ces prévisions aux analystes financiers.

- *Coordination, prévision et simulation*

- L'élaboration d'un ensemble de budgets cohérents est un moyen de s'assurer que les actions des différentes unités décentralisées seront compatibles
- Les budgets sont des instruments de prévision
- L'informatique permet de simuler différentes hypothèses et d'évaluer la faisabilité des budgets.

- *Évaluation, motivation et communication*

- Le budget comporte une dimension managériale. Il est considéré comme un contrat conclu entre la Direction Générale et les Directions opérationnelles

- .Le respect des objectifs de moyen ou/ et de résultats qui leur sont fixés par leur budget est un critère important pour l'évaluation des performances des responsables des unités décentralisées.
- Le budget est un facteur important de motivation. Mais la participation des managers à la totalité du processus budgétaire est une condition indispensable.

Au lieu de subir les résultats, les managers programment leurs objectifs pour déterminer à l'avance les actions à entreprendre.

Les budgets ont plusieurs fonctions au sein de toute organisation.

La gestion budgétaire suppose:

- La définition d'objectifs rationnels,
- Une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise,
- La participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité,
- La mise en place d'un contrôle budgétaire,
- Des entités plus ou moins indépendantes de se coordonner et d'harmoniser leurs politiques.
- Un instrument d'aide à la décision,
- Un instrument de motivation,
- Un instrument de décentralisation, de délégation et de cohérence,
- Un instrument de contrôle.
- Comparer les réalisations aux prévisions permet de prendre des mesures correctives (boucles de régulation ou de rétroaction) et de remettre en cause les hypothèses fondamentales.

3. Méthode :

a. La construction budgétaire

« Le cadre budgétaire doit s'appuyer sur l'organigramme et les définitions de fonction à l'intérieur de l'entreprise. » (PCG 1982) Chaque budget élémentaire correspond à un centre de responsabilité.

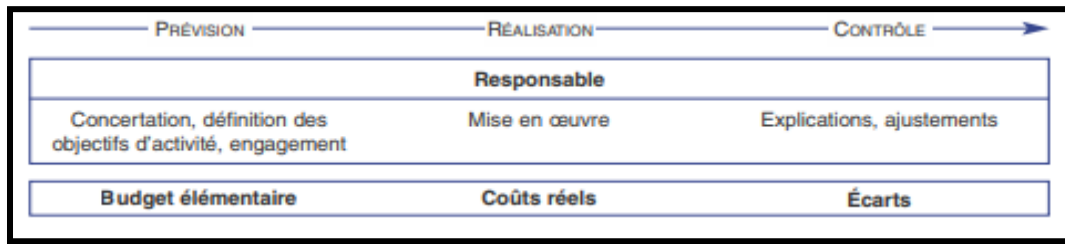


Figure 3- la construction du budget

b. Procédure d'élaboration du budget

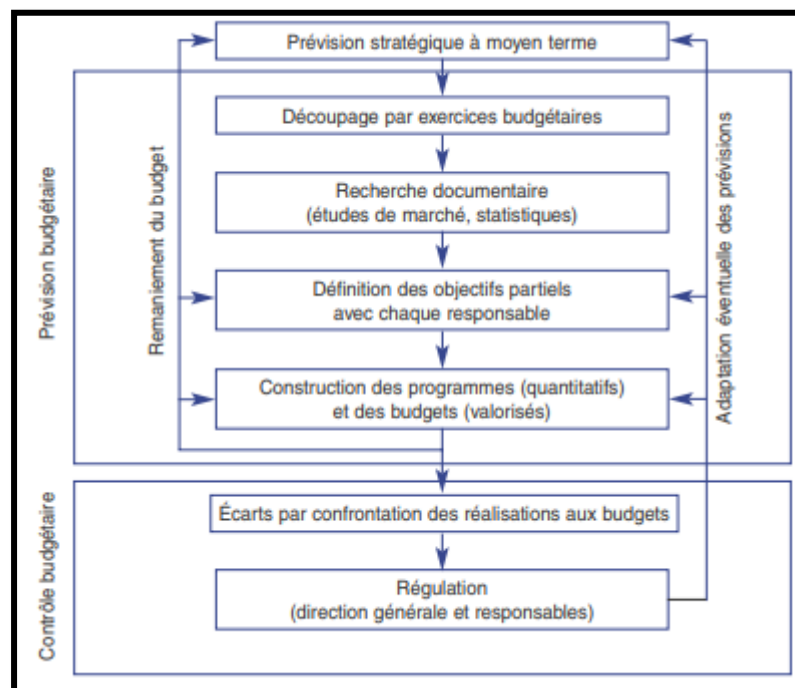


Figure 4- procédure d'élaboration du budget

Les budgets, souvent annuels, sont détaillés par périodes plus courtes (mois) afin de repérer et analyser les écarts selon une périodicité adaptée à la durée du cycle de production et de procéder efficacement aux régulations qui s'imposent.

La procédure budgétaire comprend cinq grandes étapes :

- Transmission des objectifs aux responsables des centres ;
- Élaboration d'un budget provisoire par ces responsables ;
- Les budgets provisoires sont regroupés pour tester leur cohérence ;

- Élaboration des budgets définitifs;
- Et, suivi et actualisation des budgets en fonction des évolutions et des réalisations.

c. La hiérarchie budgétaire

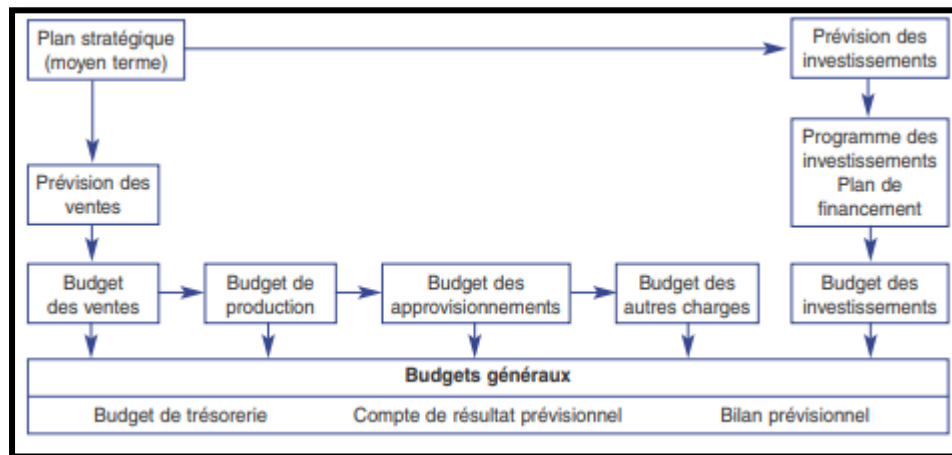


Figure 5- la hiérarchie budgétaire

- La procédure budgétaire se caractérise par la hiérarchie et l'interdépendance des budgets (la prévision de production peut, selon les contraintes, conduire à un réajustement du budget des investissements ou du budget des ventes).
- Les budgets généraux permettent de traduire, sous forme chiffrée, la cohérence des prévisions ; équilibre de la trésorerie, rentabilité de l'exploitation (compte de résultat prévisionnel), équilibre financier (bilan prévisionnel). En cas de déséquilibre, les responsables doivent procéder à des ajustements soit au sein de la période budgétaire soit en révisant les prévisions à moyen terme.

Ainsi, la prévision budgétaire est un processus itératif qui conduit l'ensemble à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes).

4. Limites de la gestion budgétaire

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.

- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel.
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables ».
- À l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global.
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

Section 2 : calcul et l'analyse des écarts :

1. Outils d'appui du contrôle budgétaire

Pour la réalisation de sa mission, le contrôle budgétaire se sert des outils tels que le tableau de bord, le reporting et le pilotage de la performance budgétaire que nous développerons après.

a. Analyse des écarts et mesures correctives :

La mesure de la performance budgétaire est un exercice important pour le centre de responsabilité qui leur permet de faire une comparaison entre les réalisations et les prévisions, afin de dégager les écarts éventuels et de prendre les dispositions correctives. Pour cela, la mise en œuvre du contrôle budgétaire devient obligatoire pour toute organisation

i. Analyse des écarts

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions de chiffre d'affaires, les budgets et les prévisions de coûts ont été respectés. Des écarts favorables et défavorables seront calculés puis analysés entre les éléments constatés (chiffres d'affaires, marges, coûts) et les éléments prévisionnels et préétablis.

ii. Principes de l'analyse des écarts

La comparaison des réalisations et des prévisions donne lieu à des écarts qui peuvent être expliqués de façon plus ou moins aisée. Une première grille de lecture consiste à déterminer si ces écarts peuvent résulter d'une variation des prix unitaires ou des quantités. On considère habituellement qu'un écart entre une réalisation et une prévision est directe quand il est possible de comparer les quantités consommées ou vendues et le prix unitaire (ou le coût unitaire) de ces consommations ou de ces ventes.

Il faut souligner que les écarts doivent être, avant tout, à la fois pertinents et significatifs. Pour certains auteurs, comme GERVAIS, un écart est pertinent lorsqu'il est utile, fiable, actuel, obéissant à une logique économique (c'est-à-dire peu onéreux) et s'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance (en couplant les écarts budgétaires avec

les données d'autres systèmes d'information prenant en compte des aspects qualitatifs tel que le délai et la qualité).

L'aspect significatif d'un écart se rattache quant à lui aux principes de :

- Contrôle par exception : on n'explique les écarts qui dépassent un seuil de tolérance préalablement fixé.
- Contrôle flexible : on définit la part respective des frais fixes et des frais variables de chaque rubrique budgétaire en vue de promouvoir des budgets flexibles par niveau d'activité et de déterminer les causes de la variation constatée (problème de rendement, de capacité...).

iii. Différentes approches d'analyse d'écart

Il existe plusieurs approches permettant d'analyser les écarts constatés entre les prévisions budgétaires et les réalisations. Ces approches permettent d'avoir une appréciation sur les avancements accomplis en vue des objectifs initiaux, à identifier les éléments les plus déterminants, percevoir les causes des écarts constatés. Nous allons dans le cadre de cette étude présentée l'analyse de quelques écarts. Il est important de signaler qu'un écart à un signe (+ /-), une valeur et un sens (favorable/défavorable) selon le contexte. Le tableau suivant synthétise l'interprétation des écarts dans les différents cas de figure.

	Positif (>0)	Négatif (<0)
Ecart sur revenus (réel-budget)	Favorable	Défavorable
Ecart sur coût (réel-budget)	Défavorable	Favorable
Ecart sur marge (réel-budget)	Favorable	Défavorable

Tableau 2 - interprétation des écarts

Calcul et analyse de l'écart du résultat

Selon Doriath, l'écart du résultat est l'écart de base du contrôle budgétaire. Il est traduit en terme financier la performance globale de l'entreprise car il apporte une première information sur la réalisation de l'objectif global de rentabilité. Il se calcul comme suit :

$$\text{Ecart du résultat} = \text{Résultat réel} - \text{Résultat préétabli}$$

↙

Chiffre d'affaire réel – coût réel

↘

chiffre d'affaire préétabli – coût préétabli

iv. Calcul et analyse de l'écart sur coûts préétablis

L'écart de marge sur coûts préétablis se détermine se détermine de la manière suivante :

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge dite « réelle »} - \text{marge budgétée}$$

Lors du contrôle budgétaire de l'activité commerciale, il faut faire apparaitre le respect ou non des trois objectifs suivants : objectif de prix ; objectif de volume des ventes ; objectif de composition des ventes.

Le schéma suivant montre une analyse de la variation des marges

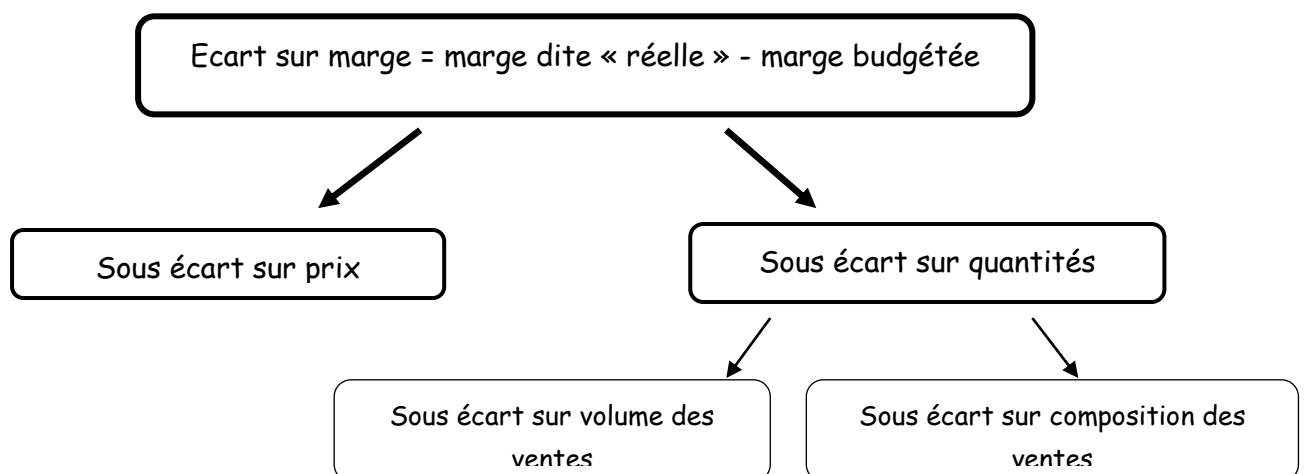


Figure 6 - analyse de la variation des marges

La marge dite réelle est la différence entre un chiffre d'affaire réel et un coût de production prévu. En effet l'écart sur marge n'est pas déterminé à partir des coûts réels de production car ces derniers sont de la responsabilité de centre de production et non des commerciaux.

v. Calcul et analyse de l'écart sur cout de production

L'écart de la marge sur cout de production se détermine de la manière suivante :

Ecart sur coût de production = coût réel – coût préétabli

Cette analyse peut être présentée sous la forme du tableau ci-dessous.

	Coût réel			Coût préétabli			Ecart
	Qté	CU	Mt	Qté	CU	Mt	
Matière M							
Produit A							
Produit B							
Produit C							
MOD							
Produit A							
Produit B							
Produit C							
Centre							
Produit A							
Produit B							
Produit C							
Coût de production							

Tableau 3 - : Analyse de l'écart sur coût de production

Cette analyse permet de vérifier si les responsables maîtrisent le rendement et la productivité de la main d'œuvre tant pour les charges directes que les machines du centre.

vi. Calcul et analyse de l'écart sur chiffre d'affaire

Il s'agit de procéder aux contrôles budgétaires des centres revenus en N-1 à partir des prévisions de vente. Les services commerciaux de l'entreprise ont établi un budget des ventes. Celui-ci constitue un chiffrage prévisionnel du chiffre d'affaire de l'entreprise pour l'année N.

L'écart sur chiffre d'affaire se détermine comme suit :

$$E/\text{Chiffre d'affaire} = \text{Chiffre d'affaire constaté} - \text{Chiffre d'affaire budgété}$$

Cet écart sera décomposé en deux sous écarts :

- Ecart sur prix (E/P) :

$$E/P = (\text{prix constaté} - \text{prix budgété}) \text{ Quantité réel}$$

- Ecart sur volume (E/V) :

$$E/P = (\text{quantité constaté} - \text{quantité budgété}) \text{ Prix budgété}$$

Le schéma ci-dessous montre l'articulation des écarts relatifs au chiffre d'affaires :

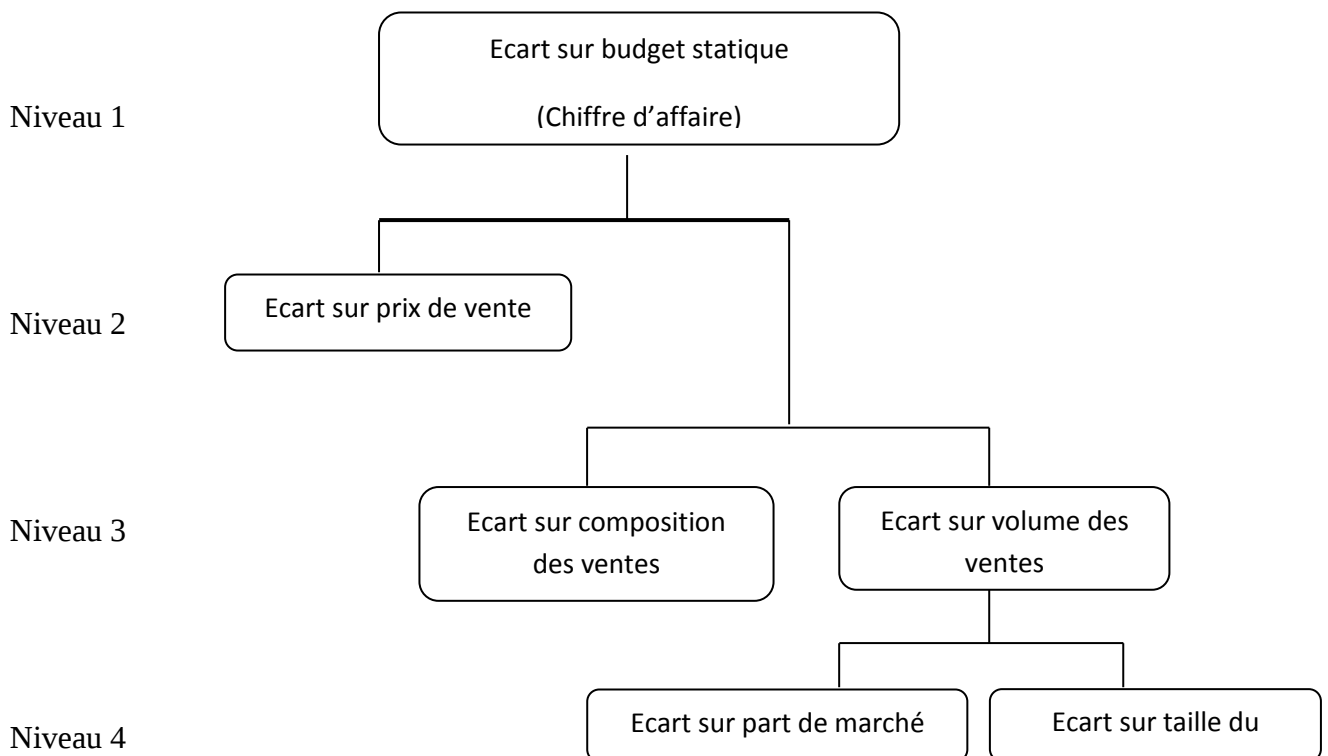


Figure 7 - Articulation des écarts relatifs au chiffre d'affaires

vii. Calcul et l'analyse de l'écart des activités fonctionnelles (A.F)

L'écart des activités fonctionnelles se détermine de la manier suivante :

$E/A.F. \text{ (en valeur)} = \text{Charges réels} - \text{charges budgétées}$

$E/A.F. \text{ (en \%)} = (\text{Charges réels} - \text{charges budgétées}) / \text{Charges budgétées}$

Ces différentes formules peuvent être présentées sous la forme du tableau ci-dessous

	Charges réelles	Charges budgétées	Ecart (en volume)	Ecart (%)
Masse salariale				
Frais de mission				
Frais de téléphone				
Total frais				

Tableau 4 - Analyse de l'écart des activités fonctionnelles

Les activités fonctionnelles d'une entreprise sont éclatées en centres de dépenses discrétionnaires : comptabilité, informatique, administration etc., au niveau des activités fonctionnelles, le contrôle budgétaire est axé sur les frais généraux : masse salariale, frais de téléphone, frais informatique, frais de publicités, etc. Cependant, une remise en cause du niveau des frais généraux nécessite l'utilisation des méthodes plus lourdes et épisodiques (analyse de la valeur, KAIZEIN) qui correspond à un audit complet des fonctions.

2. Mise en œuvre des actions correctives

La mise en œuvre des actions correctives constituent la nature des actions de correction et les caractéristiques d'une bonne action de correction.

a. Nature des actions de correction

Selon Michel, l'action corrective peut consister tout d'abord à la révision de la prévision devenue irréaliste et ensuite à mettre en œuvre des actions d'amélioration (visant à infléchir le résultat attendu et à influencer les relations ultérieures).

b. Caractéristique d'une bonne action de correction

En outre, l'efficacité d'une action de correction est caractérisé par :

- sa rapidité : l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition de la déviation et sa correction doit être diminué pour qu'une action de correction menée ne puisse pas avoir un effet dit pervers sur le système en contrôle ;
- son adaptabilité : l'utilisation d'une force adéquate est très importante ainsi que mesurée de correction (ni trop forte, ni trop faible) qui doit surtout porter sur le déterminant qui exerce l'influence la plus grande sur le résultat.

3. Limites du contrôle budgétaire

Les limites du contrôle budgétaire sont liées à la performance, à son orientation tournée vers l'intérieur de l'entreprise, et à l'évolution des structures organisationnelles.

C'est ainsi que Doriath constate que le budget risque cependant de devenir normatif et de ne pas être remis en cause au moment de l'analyse des performances. C'est un contrôle effectué a posteriori qui peut être trop tardif dans un contexte qui exige de la réactivité.

Il fournit une expression financière de la performance, qui met de côté les performances qualitatives tel que la qualité, la réactivité, le climat social. En outre cette expression financière n'a pas toujours de sens pour les acteurs. Le contrôle budgétaire peut être perçu pour les acteurs comme une obligation procédurale sans intérêt pour l'amélioration de leur performance.

Aussi, Alcouffe ajoute que le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats qui repose sur une logique de contrat. La fixation d'objectif donne lieu à une vérification des résultats, eux-mêmes basés sur des standards.

Parmi les principales critiques adressées au budget et au contrôle budgétaire, on peut noter :

- une certaine lenteur et une certaine complexité, notamment du fait que le calcul et l'analyse des écarts ne peuvent être effectués qu'une fois les résultats « digérés » et « ressortis » par le système de reporting de l'organisation ;
- une problématique insoluble de la fixation des standards et de leur niveau de référence;
- le caractère chronophage de la procédure budgétaire dans son ensemble ;
- le risque que les prévisions deviennent rapidement obsolètes ;
- la difficulté d'attribuer clairement les écarts et leurs causes à des responsables en particulier.

En somme, le contrôle budgétaire est un dispositif de pilotage qui vise la coordination des activités des différents centres de responsabilité, la surveillance de l'exercice des délégations de pouvoir et la mise en œuvre des performances financières de l'entreprise. Le contrôle budgétaire est l'un des dispositifs mise en place par le management pour améliorer la performance de l'entreprise.

Conclusion de la première partie :

Le contrôle budgétaire se focalise sur la comparaison des réalisations aux prévisions budgétaires, sur l'analyse des écarts constatés, sur l'engagement à temps des mesures correctives, des tendances observées.

Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts peuvent s'effectuer à tous les niveaux de l'entreprise en partant de la direction générale qui s'intéresse aux grands équilibres du compte de résultat jusqu'à chaque centre de responsabilité dont la performance réalisée est comparée à la performance attendue. Cependant le contrôle budgétaire subit l'influence de certains facteurs endogène et exogène.

PARTIE 2 : PRATIQUES DU CONTROLE BUDGETAIRE : CAS DE LA SOCIETE LA FARGE- HOLCIM

Introduction de la deuxième partie :

Les travaux de recherches et les différentes théories ont permis de mettre en œuvre le concept du contrôle budgétaire et les relations qui existent entre le contrôle budgétaire et la performance. L'objet de cette seconde partie est d'apprécier l'efficacité du contrôle budgétaire de LAFARGE en nous fiant au model d'analyse établi à la fin de la partie précédente. Nous présenterons à cet effet l'historique, les missions et les domaines d'activité de l'entreprise (Section1). Après quoi, nous décrirons le processus d'élaboration du budget et du contrôle budgétaire à LAFARGE (section 2) afin de proposer des recommandations pertinentes dans la dernière section.

Chapitre 1: Présentation de la société Lafarge-Holcim

Lafarge-Holcim est le leader mondial des matériaux et solutions de construction pour les maçons, les constructeurs, les architectes et les ingénieurs du monde entier. Les activités du Groupe produisent du ciment, des granulats ⁵et du béton prêt à l'emploi qui sont utilisés dans des projets de construction allant de logement abordables et de petits projets locaux aux projets d'infrastructure les plus importants et les plus complexes sur le plan technique et architectural. Alors que l'urbanisation touche de plus en plus les hommes et la planète, le Groupe fournit des produits innovants et des solutions constructives avec un engagement clair en faveur de la durabilité sociale et environnementale.

Section 1 : Présentation générale de l'organisme d'accueil

1. Historique

C'est en Ardèche, en 1833, que naît l'activité du cimentier Lafarge, après la reprise par son fondateur, Joseph-Auguste Pavin de Lafarge, une activité familiale lancée en 1749, dont l'usine de fours à chaux exploite une carrière de pierre à chaux dans la montagne Saint-Victor, dominant le Rhône entre Le Teil et Viviers.

L'expansion commence d'abord sa présence en Afrique du nord, en Algérie depuis 1866, pour entamer sa conquête au Royaume-Uni et en Amérique du nord en construisant sa première cimenterie au Canada en 1956 après avoir réalisé le titre de premier cimentier français. La conquête de l'Europe s'en suit accompagnant la construction du marché unique avec lui une grande détermination à réaliser des records en matière des matériaux de construction dans tout le globe. L'année 1994 marque l'entrée de Lafarge en Chine, un début pour une nouvelle expansion dans toute l'Asie. De nombreuses acquisitions et joint-ventures dans ses quatre branches et sur les cinq continents, notamment en Asie, confortent sa position de leader mondial.

⁵ Les granulats sont des petits morceaux de roches (gravillons, sable, etc.), d'une taille inférieure à 80 mm. Ils ont de multiples usages : ils participent à la réalisation des ouvrages de travaux publics, de génie civil et de bâtiment et sont dans ces domaines une matière première indispensable.

Lafarge est le leader mondial des matériaux de construction et acteur majeur dans les activités ciment, granulats et béton, elle contribue également à construire des villes meilleures dans le monde entier avec des solutions innovantes pour les rendre plus accueillantes, plus compactes, plus durables, plus belles et mieux connectés.

Lafarge dans le monde

Le siège social de Lafarge est situé en France, à Paris. Le Groupe, présent dans 61 pays, avec un total de 1612 site de production bénéficie d'un portefeuille géographique équilibré et tourné vers les marchés émergents en forte croissance, en Afrique, Asie et Moyen-Orient notamment.

➤ **Europe occidentale :**

- Effectifs : 14 514;
- Ciment : 29 sites de production ;
- Granulats et Béton : 216 carrières et 417 centrales à béton ;
- Pays d'existence : Allemagne, Espagne, France, Grèce, Royaume-Uni, Suisse.

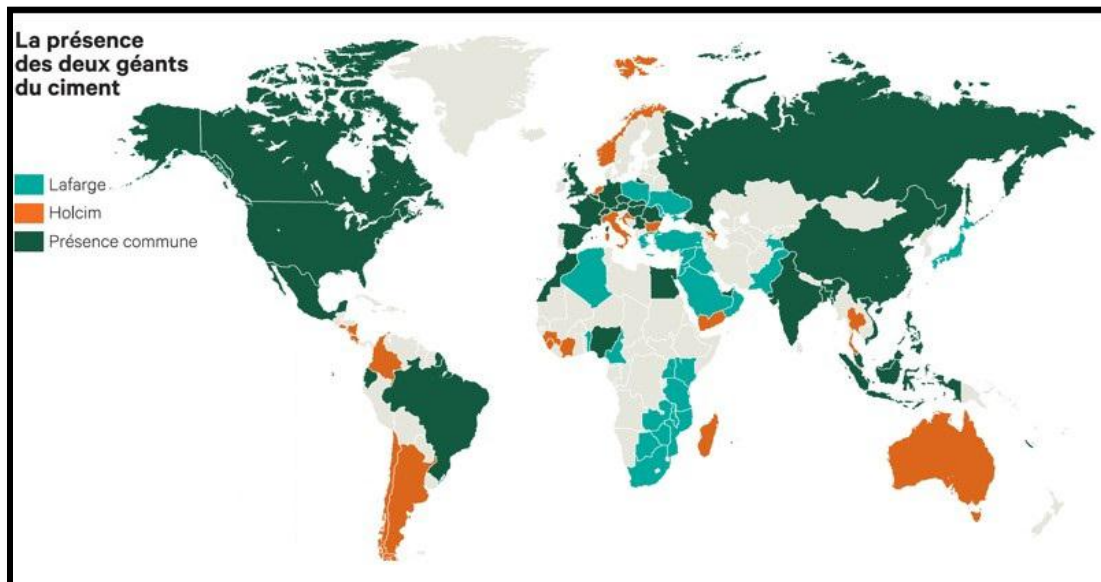


Figure 8 - la presence de LafargeHolcim au niveau mondial

➤ **Europe centrale et de l'est :**

- Effectifs : 5 895 ;
- Ciment : 15 sites de production ;
- Granulats et Béton : 34 carrières et 58 centrales à béton ;
- Pays d'existence : Autriche, Hongrie, Moldavie, Pologne, Roumanie, Russie, Serbie, Slovaquie, Slovénie, République Tchèque, Ukraine.

➤ **Moyen-Orient :**

- Effectifs : 5 446 ;
- Ciment : 7 sites de production ;
- Granulats et Béton : 2 carrières et 55 centrales à béton ;
- Pays d'existence : Arabie Saoudite, Emirats Arabes Unis, Irak, Jordanie, Koweït, Oman, Qatar, Syrie, Turquie.

➤ **Amérique du nord :**

- Effectifs : 7 863 ;
- Ciment : 17 sites de production ;
- Granulats et Béton : 142 carrières et 186 centrales à béton ;
- Pays d'existence : Canada, Etats-Unis.

➤ **Amérique latine :**

- Effectifs : 2 177 ;
- Ciment : 10 sites de production ;
- Granulats et Béton : 4 carrières et 63 centrales à béton ;
- Pays d'existence : Antilles, Brésil, Jamaïque.

➤ **Asie :**

- Effectifs : 13 662;
- Ciment : 47 sites de production ;
- Granulats et Béton : 7 carrières et 95 centrales à béton ;
- Pays d'existence : Bangladesh, Chine, Corée du Sud, Inde, Indonésie, Japon, Malaisie, Maldives, Pakistan, Philippines, Singapour, Sri Lanka, Vietnam.

➤ **Afrique :**

- Effectifs : 13 435;
- Ciment : 24 sites de production ;
- Granulats et Béton : 32 carrières et 142 centrales à béton ;
- Pays d'existence : Algérie, Afrique du sud, Bénin, Cameroun, Egypte, Kenya, Madagascar, Malawi, Maroc, Maurice, Mozambique, Nigéria, Ouganda, Seychelles, Tanzanie, Zambie, Zimbabwe.

2. Groupe Lafarge-Holcim Maroc

LafargeHolcim Maroc est une joint-venture entre le Groupe LafargeHolcim, leader mondial des matériaux de construction, et la société Nationale d'investissement (SNI), fond d'investissement privé panafricain à capitaux marocains. Présent dans le Royaume depuis 1928, LafargeHolcim Maroc a participé à la modernisation du secteur de la construction et à l'essor économique du Maroc. Son ambition est d'être le partenaire de référence contribuant de façon significative au développement du pays, par sa capacité d'innovation et le déploiement des meilleures pratiques industrielles. Sa stratégie repose sur les principes fondamentaux d'une croissance durable, à l'écoute des évolutions de la société, et respectueuse de l'environnement et de toutes les parties prenantes.

a. Dates clés

L'année 1928 : Création de la Société marocaine des ciments Lafarge, société de droit français. A la suite d'un voyage d'études en Algérie et au Maroc en 1927, Charles Daher, administrateur délégué de Lafarge (Société des Chaux et Ciments Lafarge), convainc Jean de Waubert, vice-président délégué, de l'intérêt d'une implantation au Maroc. La Société marocaine des ciments Lafarge voit le jour et fait rapidement l'acquisition de 150 hectares aux Roches Noires sur lesquels voit jour un premier four rotatif. 1930. L'usine des Roches Noires démarre avec une capacité de 120 000 tonnes par an. L'entreprise rachète la société Poliet et Chausson- Maroc.

— L'année 1953 : Inauguration de l'usine de Meknès (Cadem). Le premier four rotatif en voie humide démarre. Sa capacité de production s'élève à 120 000 tonnes de ciment par an.

— L'année 1983 : Démarrage de l'usine de Bouskoura (Cinouca) dont Lafarge Maroc est l'actionnaire majoritaire.

— L'année 1994 : Lafarge acquiert Cementos Tanger.

— L'année 1995 : Lafarge Maroc devient une joint-venture 50/50 entre Lafarge et la SNI.

— L'année 1998 : Lafarge Ciments (Cinouca et Cadem) est coté à la bourse de Casablanca
Création de Lafarge Cementos regroupant Cementos Tanger et CementosMarroquies.

— L'année 2003 : Démarrage de l'usine de Tétouan.

— L'année 2004 : Premier parc éolien pour l'usine de Tétouan.

— L'année 2006 : L'usine de Bouskoura atteint une capacité de production de 3 millions de tonnes par an.

— L'année 2009 : L'usine de Tétouan atteint une capacité de production de 2 millions de tonnes par an.

- L'année 2011 : Lafarge Ciments lance Mawadis, 1er réseau de distribution marocaine.
- L'année 2014 : Fusion absorption Lafarge Bétons par Lafarge Ciments.

b. Fiche signalétique

Forme juridique	Société anonyme
Secteur d'activité	Bâtiment et Matériaux de Construction
Siège Social	6. Route de Mekka. Quartier Les Crêtes. BP : 7234 – Casablanca
Capital Social	1 746 911 300,00MAD
Chiffre d'affaires	2.170 millions de MAD
Téléphone	(212) 05 22 52 49 72 / 80
Fax	(212) 05 22 50 45 06
Identification fiscale	1640889

Tableau 5- Fiche signalétique de LafargeHolcim Maroc

Section 2 : Présentation de Lafarge-Holcim, usine de Tétouan

1. Lafarge Tétouan

Lafarge Tétouan est une cimenterie nouvellement installée à la province de Tétouan au 28 mai 2004. Dotée d'une capacité ciment d'un million de tonnes, cette usine a été construite pour répondre à la demande en pleine croissance des provinces du nord du pays. Elle représente un investissement de 120 .000.000 d'euros.

L'usine est dotée d'une installation d'éoliennes opérationnelle depuis 28 mai 2005.

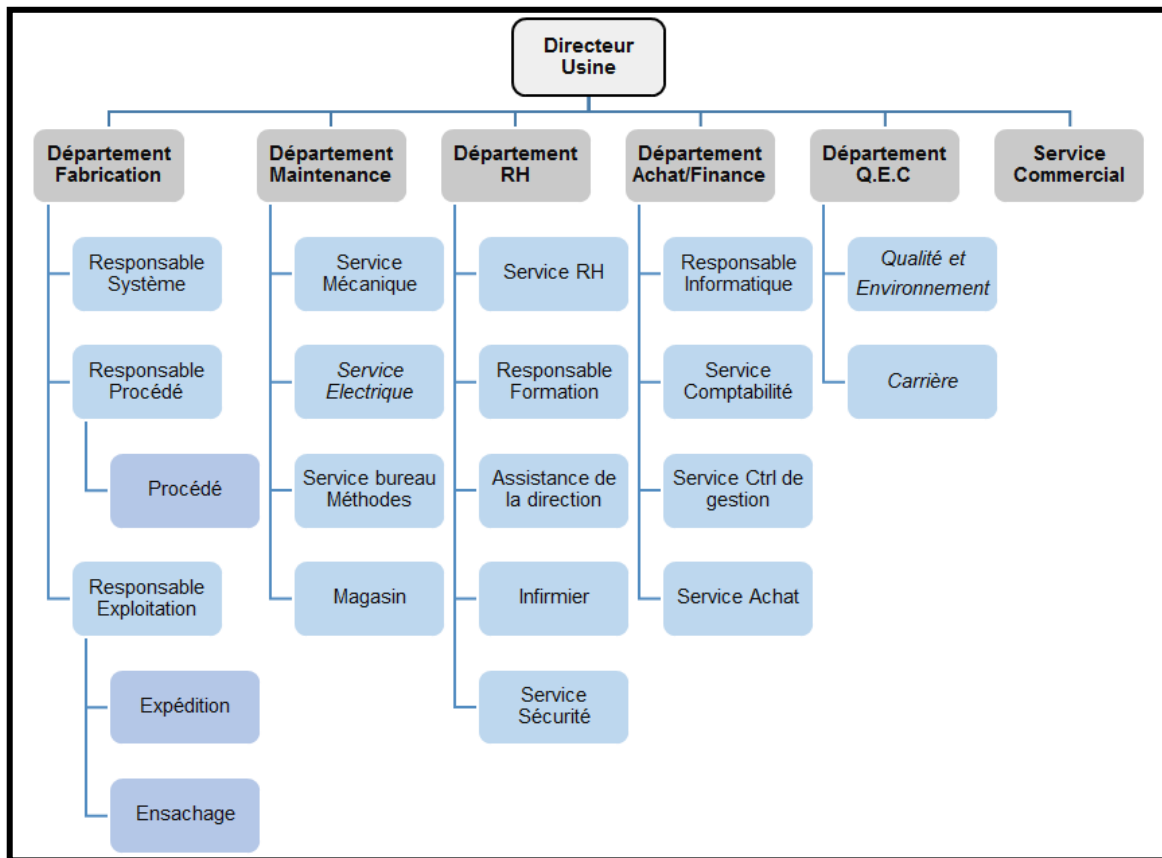
2. Fiche technique de l'usine

Raison social	LAFARGE ciments –Usine Tetouan
Forme juridique	Société anonyme
Date de création	2003
Capital social	476 430 500 Dhs
Capacité ciment	1000000 t/an
Secteur d'activité	Production et commercialisation du ciment
Capacité four	Montant d'investissement
Montant d'investissement	1 milliard 200 millions DH
Site de projet	Site d'El Mashar, commune de Sadina, Wilaya de Tétouan
Surface du projet	414 hectares
Démarrage des travaux	Août-01
Infrastructure route	10 Km de route reliant le site de projet à la route S601
Tel	(+212) 39 71 91 00
Fax	(+212) 39 70 00

Tableau 6 - Fiche signalétique de LafargeHolcim usine de Tétouan

3. Structure organisationnelle de LafargeHolcim usine de Tétouan

Lafarge-Holcim présente une structure fonctionnelle constitué de quatre parties fondamentales qui régissent l'ensemble de ses activités, à savoir :



ANNEXE 1 : Organigramme de Lafarge-Holcim, usine de Tétouan

4. Le politique environnement :

La cimenterie LafargeHolcim, usine de Tétouan est la première dans le monde qui produit son énergie électrique à partir des éoliennes et ceci grâce à la puissance de vent remarquable dans la région du nord qui dure plus de 60 des jours de l'année il s'agit d'une prescriptive pour sauvegarder l'environnement et en même temps diminuer les dépenses énergétique de l'usine.

5. La politique de santé et sécurité :

« Notre finalité produire du ciment de qualité. En respectant les principes de sécurité et de l'environnement avec le maximum de performances et de fiabilité »

Lafarge-Holcim a pour objectif d'atteindre zéro accident et zéro maladie professionnelle et être parmi les entreprises industrielles les plus sûres au monde et c'est pour cette raison que Lafarge-Holcim suit une politique de sécurité et santé en faisant cette finalité sa propriété N1. Pour Lafarge-Holcim, être responsable du domaine des éléments de construction implique d'initier de nouvelles lois en matière de santé et de sécurité. Santé et sécurité sont au centre de nos activités, dans nos usines, sur les chantiers de nos clients et dans tous les actes que nous menons auprès des communautés locales. Notre objectif est donc de viser le zéro accident en créant un environnement sécurisé pour nos employés, nos sous-traitants, nos clients et toutes les communautés avec lesquelles nous travaillons. Notre volonté : se démarquer dans notre façon de mener des actions dans notre secteur.

a. Santé et sécurité, des valeurs primordiales pour Lafarge-Holcim :

Chez Lafarge-Holcim, nous souhaitons faire plus que prévenir les accidents: nous visons le zéro accident. Afin y arriver, nous nous engageons à :

- créer une véritable culture sécurité pour la totalité nos parties prenantes (collaborateurs, sous-traitants, communautés et clients),

- maintenir un système de management de la santé et de la sécurité dont l'objectif est l'amélioration continue de notre performance et à la gestion des risques sur nos sites,
- cibler l'excellence opérationnelle en mettant en place un état d'esprit favorable à une exécution sécurisée de nos opérations et au suivi de la performance,
- rentrer en contact avec l'ensemble nos parties prenantes sur les questions de santé et de sécurité.

b. Santé et sécurité, des facteurs-clés pour la réussite opérationnelle et personnelle

Chez Lafarge-Holcim, notre croyance est la suivante « si nous sommes bons en matière de sécurité, nous serons bons dans la réalisation de nos activités». Santé et sécurité font alors partie intégrante du reste de nos activités et constitue un facteur-clé de notre performance opérationnelle. Pour cette cause, nous les considérons comme une compétence pour tous nos collaborateurs et nous les intègre comme un composant de succès personnel.

Chapitre 2: Le contrôle budgétaire de la société Lafarge-Holcim

Section 1: Le contrôle budgétaire et le processus d'élaboration budgétaire a LAFARGE-HOLCIM

Nous allons tenter de décrire dans ce chapitre comment le processus de mise en place du budget est constitué. Ensuite, nous verrons quels sont les critères d'analyse et de suivi budgétaire préconisé par la cellule contrôle de gestion. Nous étudierons également le dispositif de contrôle budgétaire et l'exercice du contrôle budgétaire de Lafarge-Holcim. Il convient de procéder d'abord à un rappel de principes de base du système budgétaire avant de se focaliser sur le contrôle budgétaire.

1. Principes de base de la gestion budgétaire

Ce sont des principes de gestion classique caractérisant une bonne gestion des finances dans une entité.

a. Principe d'annualité

Ce principe d'annualité signifie que toute opération financière doit faire l'objet d'une autorisation préalable par l'autorité budgétaire. C'est un principe qui permet de borner (délimiter) un exercice budgétaire.

b. Principe de l'unité budgétaire

Les recettes et les dépenses des budgets doivent figurer sur un même document ou support.

c. Principe d'universalité

Ce principe recommande de ne pas distinguer d'avance la recette qui sera affectée à une dépense précise. Il faut, en effet, considérer que les recettes globales servent à couvrir les charges globales.

d. Principe d'équilibre budgétaire

Afin de respecter ce principe, les charges prévues aux budgets doivent être inférieures ou égales aux recettes prévisionnelles y afférentes.

2. Processus d'élaboration budgétaire

« Pour l'entreprise, l'élaboration du budget consiste à chiffrer (en générale pour un an) les produits et les charges qu'elle prévoit en fonction de son activité à venir, afin de connaître, à priori, non seulement le cadre dans lequel elle va travailler mais aussi le résultat attendu de son activité » disait Slemer. C'est pourquoi Lafarge-Holcim a mis en place un certain nombre de procédures afin de pouvoir élaborer son budget.

- **la fixation des objectifs et communication**

Le Directeur Général fixe les objectifs de l'année conformément au plan stratégique par axes de Responsabilité et les communique au Responsable de Centre de Responsabilité (CR) et au Contrôleur de Gestion. Les travaux d'élaboration budgétaire durent du mois d'août à décembre de chaque année.

- **l'élaboration des budgets par les Responsables de CR**

Chaque responsable de CR établit son budget conformément aux objectifs fixés par la Direction Générale et les besoins du service.

Le budget de Lafarge-Holcim est divisé en trois budgets tels que : Le budget de fonctionnement, investissement et trésorerie.

Le budget de fonctionnement comprend le budget commercial, budget des approvisionnements, budget de production, budget des livraisons et le budget de stockage.

Le budget des investissements consiste, pour l'exercice à venir, à reprendre les investissements de l'année en cours qui ne seront pas terminés au début du prochain exercice et retenir les projets à engager au cours de ce même exercice.

Le Budget de trésorerie permet d'assurer un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements, en vue de mettre en place, de façon préventive, des moyens de financement nécessaires à court terme en cas de besoin de liquidités pour un ou plusieurs mois donnés,

connaître le solde de fin de période budgétaire des comptes de tiers et d'encaisse, tels qu'ils figureront dans le bilan prévisionnel.

- **la communication des budgets approuvés au Responsable de CR**

Le Contrôle de Gestion communique à chaque Responsable de CR son budget approuvé par la Direction Générale pour exécution.

En annexe se trouvant le calendrier budgétaire de Lafarge-Holcim et une figure de proposition du processus budgétaire du groupe.

3. Exercice du contrôle budgétaire à Lafarge-Holcim

Le Contrôle budgétaire est effectué chaque fin de mois à j+2 par le Contrôleur de Gestion sur la base des imputations analytiques des lignes budgétaires.

Les écarts constatés entre prévisions et réalisations sont communiqués par le Contrôleur de Gestion aux Responsables Budgétaires pour analyse de premier niveau et explication.

Le Contrôleur de Gestion effectue, dès réception des explications du Responsable budgétaire, une analyse de second niveau et communique à la Direction Générale son analyse définitive des écarts constatés pour observation.

Un processus d'actualisation du budget est lancé chaque trimestre, ça s'appelle RP, pour tenir en compte les éléments imprévus réalisés ou à réaliser courant l'année.

➤ **Ecart sur les coûts variables (E/CV) ou écart sur budget :**

C'est un écart sur coût. Il exprime la différence par rapport au budget non imputable au niveau d'activité. Il comprend une composante sur frais variables mais aussi une composante sur frais fixes, qui correspond à l'écart de frais fixes non imputables à l'activité.

Cet écart traduit la différence entre le montant des charges indirectes réellement constaté pour le centre d'analyse et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (ou budget flexible).

- Si l'écart est positif, il est donc défavorable.
- S'il est négatif, il est donc favorable.

On trouve dans le tableau ci-dessous un exercice comment Lafarge-Holcim élabore son budget concernant les écarts sur les couts variables des quatre additifs (Minerai de fer⁶, Pelite⁷, Phtanite⁸ et Gypse)

Budget 2016		2016		
Tétouan Gris		budget	REEL	ECARTS
Unité : Kdh		Janvier	Janvier	
ADDITIFS				
MINERAI DE FER	PU	280,00	290,00	10,00
	Tonnage sec	2,503	3,500	0,997
	% CRU	1,50%	1,50%	0,00%
	MINERAI DE FER	701	1 015	314
PELITE	PU	28,00	26,00	(2,00)
	Tonnage	20,021	10,000	(10,021)
	% CRU	12,00%	12,00%	0,00%
	PELITE	561	260	(301)
PHTANITE	PU	57	60	3
	Tonnage	7,758	7,000	(0,758)
	% CRU	4,65%	4,65%	0,00%
	PHTANITE	443	420	(23)
ADDITIFS AU CRU		1 144	9 831	8 687
GYPSE	PU / tonne sèche	192,03	200,00	7,97
	Tonnage sec	3,738	3,500	(0,238)
	% CIMENT	4,58%	4,58%	0,00%
	GYPSE	718	700	(18)

Figure 9 - la fiche des couts variables

⁶ Le minerai de fer est une roche contenant du fer, généralement sous la forme d'oxydes, comme l'hématite

⁷ Le mot pélite désigne, toute roche sédimentaire à grain fin homogène ou stratifiée et fissile ou massive

⁸ Roche sédimentaire siliceuse formée par d'anciennes vases siliceuses consolidées

La fiche du suivi des stocks calculée selon la méthode du CMUP qui est pris pour la valorisation des matières sur la feuille des frais variables :

Mois	Entrées			Sorties			Stock		
	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur
Stock Ini							1 500,00	280,00	420 000,00
Janvier	2 502,66	280,00	700 743,44	2502,65514	280,00	700743,439	1 500,00	280,00	420 000,00
Février	2 034,36	280,00	569 621,03	2034,3608	280,00	569621,025	1 500,00	280,00	420 000,00
Mars	3 351,69	280,00	938 472,46	3351,68736	280,00	938472,462	1 500,00	280,00	420 000,00
Avril	2 362,70	280,00	661 555,30	2362,69748	280,00	661555,296	1 500,00	280,00	420 000,00
Mai	1 645,00	280,00	460 599,98	1644,99993	280,00	460599,981	1 500,00	280,00	420 000,00
Juin	2 394,54	280,00	670 470,13	2394,53619	280,00	670470,134	1 500,00	280,00	420 000,00
Juillet	2 415,76	280,00	676 413,36	2415,762	280,00	676413,36	1 500,00	280,00	420 000,00
Août	1 645,00	280,00	460 599,98	1644,99993	280,00	460599,981	1 500,00	280,00	420 000,00
Septembre	1 591,94	280,00	445 741,92	1591,93542	280,00	445741,917	1 500,00	280,00	420 000,00
Octobre	1 645,00	280,00	460 599,98	1644,99993	280,00	460599,981	1 500,00	280,00	420 000,00
Novembre	1 591,94	280,00	445 741,92	1591,93542	280,00	445741,917	1 500,00	280,00	420 000,00
Décembre	2 030,38	280,00	568 506,67	2030,38097	280,00	568506,67	1 500,00	280,00	420 000,00
Total	25 210,95	280,00	7 059 066,16	25 210,95	280,00	7 059 066,16	1 500,00	280,00	420 000,00

Figure 10 - fiche de stock de minerai de fer

Mois	Entrées			Sorties			Stock		
	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur
Stock Ini							950,00	200,00	190 000,00
Janvier	3 738,27	190,00	710 270,89	3 738,27	192,03	717 845,87	950,00	192,03	182 425,02
Février	3 434,53	190,00	652 560,76	3 434,53	190,44	654 068,69	950,00	190,44	180 917,10
Mars	4 405,82	190,00	837 105,92	4 405,82	190,08	837 449,03	950,00	190,08	180 573,98
Avril	4 371,77	190,00	830 637,19	4 371,77	190,01	830 697,96	950,00	190,01	180 513,21
Mai	4 232,59	190,00	804 192,45	4 232,59	190,00	804 203,24	950,00	190,00	180 502,42
Juin	4 054,18	190,00	770 293,81	4 054,18	190,00	770 295,78	950,00	190,00	180 500,46
Juillet	3 751,96	190,00	712 871,51	3 751,96	190,00	712 871,88	950,00	190,00	180 500,09
Août	2 543,77	195,00	496 035,18	2 543,77	193,64	492 576,83	950,00	193,64	183 958,44
Septembre	4 166,42	195,00	812 451,75	4 166,42	194,75	811 400,01	950,00	194,75	185 010,19
Octobre	2 984,31	195,00	581 941,05	2 984,31	194,94	581 759,14	950,00	194,94	185 192,09
Novembre	3 335,95	195,00	650 509,43	3 335,95	194,99	650 464,35	950,00	194,99	185 237,16
Décembre	3 733,65	195,00	728 061,96	3 733,65	195,00	728 051,73	950,00	195,00	185 247,40
Total	44 753,22	191,87	8 586 931,89	44 753,22	191,98	8 591 684,49	950,000	195,00	185 247,40

Figure 11 - fiche de stock de gypse

Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur
						200,00	80,00	16 000,00
7 758,23	56,50	438 340,05	7758,2309	57,09	442 921,93	200,00	57,09	11 418,12
6 306,52	56,50	356 318,29	6306,5185	56,52	356 432,78	200,00	56,52	11 303,63
10 390,23	56,50	587 048,04	10390,231	56,50	587 051,60	200,00	56,50	11 300,07
7 324,36	56,50	413 826,46	7324,3622	56,50	413 826,53	200,00	56,50	11 300,00
5 099,50	56,50	288 121,74	5099,4998	56,50	288 121,74	200,00	56,50	11 300,00
7 423,06	56,50	419 403,01	7423,0622	56,50	419 403,01	200,00	56,50	11 300,00
7 488,86	56,50	423 120,71	7488,8622	56,50	423 120,71	200,00	56,50	11 300,00
5 099,50	56,50	288 121,74	5099,4998	56,50	288 121,74	200,00	56,50	11 300,00
4 935,00	56,50	278 827,49	4934,9998	56,50	278 827,49	200,00	56,50	11 300,00
5 099,50	56,50	288 121,74	5099,4998	56,50	288 121,74	200,00	56,50	11 300,00
4 935,00	56,50	278 827,49	4934,9998	56,50	278 827,49	200,00	56,50	11 300,00
6 294,18	56,50	355 621,23	6294,181	56,50	355 621,23	200,00	56,50	11 300,00
78 153,95	56,50	4 415 698,00	78 153,95	56,56	4 420 398,00	200,000	56,50	11 300,00

Figure 12 - fiche de stock du phtanite

Analyse des écarts sur les coûts variables des quatre additifs

➤ Minerai de fer :

- Ecart/prix : écart défavorable dû à une augmentation du prix non prévue au budget.
- Ecart/qualité : écart favorable dû à un travail d'équipe et à l'efficacité des actions correctives prises le mois dernier.

➤ Pelite :

- Ecart/prix : écart défavorable suite au changement du fournisseur.
- Ecart/qualité : bonne qualité reçue qui a impactée positivement le tonnage consommé.
- Effet prix négatif, dû à une révision à la hausse du prix du marché non inclus dans le budget.

➤ Phtanite :

- Ecart sur prix favorable suite à une renégociation du contrat avec le fournisseur ou bien un problème de processus.

➤ Ecart sur les frais fixes :

On trouve dans le tableau ci-dessous un exemple des frais fixes des trois rubriques (production, maintenance et frais généraux d'usine) :

Le suivi des frais fixes usine est reparti sur trois rubriques :

Tétouan Gris	Réal 16				bud 2016				écarts		
	en valeur (KDH)		à la tonne (dh/t prod.)		en valeur (KDH)		à la tonne (dh/t prod.)				
	Clinker	Ciment	Clinker	Ciment	Clinker	Ciment	Clinker	Ciment			
FRAIS FIXES											
Frais de personnel	9 000	6 000	9,96	14,12	8 777	5 851	9,28	13,06	14 628	15 000	372
Main d'oeuvre extérieure											
Sous-traitance	5 016	3 344	5,55	7,87	4 563	3 042	4,82	6,79	7 605	8 360	755
Fournitures	627	418	0,69	0,98	703	469	0,74	1,05	1 172	1 045	(127)
Production	14 643	9 762	16,21	22,97	14 044	9 362	14,84	20,90	23 406	24 405	999
Frais de personnel	6 782	4 521	7,51	10,64	8 278	5 519	8,75	12,32	13 797	11 303	(2 494)
Main d'oeuvre extérieure											
Sous-traitance	3 912	2 608	4,33	6,14	4 478	2 985	4,73	6,66	7 463	6 520	(942)
Fournitures	5 868	3 912	6,50	9,21	6 392	4 262	6,76	9,51	10 654	9 780	(874)
Entretien	16 562	11 041	18,34	25,98	19 148	12 766	20,24	28,50	31 914	27 604	(4 310)
Frais de personnel	5 151	3 434	5,70	8,08	5 030	3 353	5,32	7,49	8 383	8 584	201
Œuvres sociales	3 659	2 439	4,05	5,74	3 144	2 096	3,32	4,68	5 240	6 098	858
Main d'oeuvre extérieure											
Sous-traitance	2 010	1 340	2,23	3,15	1 523	1 015	1,61	2,27	2 539	3 350	811
Impôts et taxes	159	106	0,18	0,25	151	101	0,16	0,22	252	265	13
Autres frais généraux usines	8 224	5 483	9,11	12,90	7 836	5 224	8,28	11,66	13 060	13 707	648
Frais généraux	19 203	12 802	21,26	30,12	17 684	11 789	18,69	26,32	29 473	32 004	2 531
TOTAL FRAIS FIXES (2)	50 408	33 605	55,81	79,07	50 876	33 917	53,76	75,72	84 793	84 013	(780)

Figure 13 : La fiche des frais fixes

- Le département production comprend tous les métiers relatifs à l'exploitation au niveau de l'usine.
- Le département maintenance englobe trois services ; le service mécanique, le service électrique, et le service bureau de méthode⁹.
- Le département administratif et financier comprend tous les ressources humaines, la finance et l'informatique.

Une charge fixe, également appelée charge structurelle ou charge de structure est une dépense que l'entreprise doit supporter, quel que soit le niveau de son activité (c'est-à-dire

⁹ Le **bureau des méthodes** ou *service des méthodes* est, dans une entreprise, l'interface entre la ligne de production et le bureau d'étude. Il est chargé de l'industrialisation des produits, c'est-à-dire de concevoir et de fournir les outils nécessaires à la production.

l'importance de son chiffre d'affaires). Une charge fixe engendre une sortie de ressources dont le montant demeure stable : il ne varie pas en fonction du nombre de ventes générées par une entreprise ou de la quantité de produit ou service qu'elle produit.

Constituent généralement des charges fixes les dépenses suivantes :

- Les loyers mobiliers (location financière ou crédit-bail de véhicules, de matériels, de machines, etc.) et immobiliers.
- Les dotations aux amortissements d'immobilisations.
- Les primes d'assurance (assurance responsabilité civile, assurance garantie décennale, assurance des locaux, etc.).
- Les rémunérations versées au personnel administratif (salaires augmentés des charges sociales patronales).
- Les honoraires de certains conseillers (prestations d'un expert-comptable, d'un avocat, d'un juriste, etc.).
- Les intérêts financiers de prêts bancaires.

Comme leurs nom l'indique: les charges fixes sont des charges qui ne sont pas liées à la production tel que les salaires, la restauration, le transport...

- Chaque rubrique est détaillée au plus bas niveau, ce détail analytique est communiqué aux responsables budgétaires chaque fin du mois.
- L'usine est challengée par le groupe pour diminuer les frais fixes et mettre en place des actions plus pertinentes afin de mieux cerner ce budget.

Analyse les écarts sur les frais fixes concernant les trois rubriques :(production, maintenance et frais généraux d'usine)

Si on prend l'exemple de la production nous avons un écart défavorable de 999 KDH dont le détail est :

- 372 KDH sur la partie frais de personnel ; dû à des recrutements récents non prévu au niveau budgétaire.

- 755 KDH sur la partie sous-traitance ; dû à une anticipation des travaux de fumisterie¹⁰ au niveau du four. Les travaux ont été programmé dans le mois suit.
- -127 KDH au niveau fournitures ; dû à la consommation des articles en garantie avec valeur 0.

¹⁰ La **fumisterie** est le secteur d'activité professionnelle qui installe et répare les conduits de cheminée et effectue les travaux concourant à l'évacuation des fumées de la combustion. Les travailleurs de ce secteur sont appelés *fumistes*, car leur rôle consiste à empêcher les cheminées de s'encrasser au risque de prendre feu.

Section 2 : Mise en évidence de la contribution du contrôle budgétaire à la performance de LAFARGE-HOLCIM

Le système de contrôle budgétaire de Lafarge-Holcim présente quelques observations liées tant au plan conceptuel que pratique. Ainsi, dans ce chapitre nous mettrons en évidence les données issues de la collecte des informations et présenterons les résultats de l'efficacité du contrôle budgétaire de LAFARGE-HOLCIM dans l'objectif d'émettre des recommandations pour pallier aux différents dysfonctionnements.

1. Apport du contrôle budgétaire dans le processus de la performance

Le contrôle budgétaire contribue à la performance de l'entreprise en comparant les budgets prévisionnels aux budgets réels. Cette comparaison indique au niveau du tableau de bord la performance de l'entreprise à travers les quatre facteurs clés de succès (le client, la finance, l'apprentissage et le processus interne). Il contribue à la diminution des pertes, grâce à une détection rapide des écarts budgétaires.

Le contrôle budgétaire a permis dans le temps, sur le plan organisationnel, d'asseoir une meilleure planification et coordination des activités du groupe, mais aussi un suivi plus ou moins bon des exécutions des opérations de dépense et de recettes. Il est également à la source du renforcement des relations professionnelles qui lient les différents centres de responsabilité et le développement des relations inter professionnel.

La phase de prise de connaissance générale de l'entité et du processus de contrôle budgétaire de Lafarge-Holcim nous a permis de mettre en évidence la pratique du contrôle budgétaire en utilisant les outils de collecte des données citées dans notre modèle d'analyse. Ce qui nous a permis d'identifier les forces et les faiblesses du contrôle budgétaire.

a. Forces

Les points forts du système budgétaire de Lafarge-Holcim sont présentés ci-dessous :

- le découpage de l'organisation en centres de responsabilité, ainsi chacun d'eux élabore son budget.
- le remaniement du budget par le CDG en cas d'écart important.

- l'analyse et les diagnostics financiers sont très avancés. Ce qui permet de dégager des écarts assez peu significatifs du fait de la pertinence des prévisions.
- le suivi budgétaire s'effectue sur des classeurs Excel, et lorsqu'il y a un dépassement, le CDG le saura directement à travers le fichier Excel.
- la mise en place d'un plan d'action en cas d'écart.

b. Faiblesses

En marge des forces liées au système budgétaire de la Lafarge-Holcim, nous notons aussi des faiblesses dues aux insuffisances énumérées :

- au niveau de manuels de gestion

Le groupe ne dispose pas d'un manuel de procédure budgétaire (mais la procédure budgétaire est connue de tous les acteurs) il est prévu l'élaboration du manuel budgétaire.

- au niveau de l'élaboration du budget

Respect des délais de chaque CR (centre de responsabilité)

Risques liés aux faiblesses

L'analyse du système de contrôle budgétaire de Large-Holcim à travers les entretiens, l'observation, l'analyse documentaire etc., nous a permis d'identifier les risques encourus par le groupe dont nous présenterons dans le tableau ci-après.

Faiblesses	Risques encourus
• Inexistence de logiciel de gestion budgétaire • Inexistence de manuel de procédure budgétaire	• Travail sous stress et le temps alloué à l'analyse est réduit • Le non compréhension du système budgétaire par certains agents.

Tableau 7 - tableau faiblesse – risque

Au regard de ce qui précède, il convient de réfléchir sur les axes d'amélioration de la contribution du contrôle budgétaire à la performance de Lafarge-Holcim. Ce qui nous amène à formuler les présentes recommandations.

2. Recommandations

Les défaillances du système de contrôle d'une entreprise l'expose à des risques qui ne permettent pas un fonctionnement normal et ne pourra pas atteindre des objectifs assignés. Ainsi après avoir révélé les insuffisances concernant le processus budgétaire et les risques liés quant à la contribution du contrôle budgétaire, nous formulons les recommandations suivantes.

➤ au niveau de l'élaboration du budget

Pour que tous les responsables du groupe maîtrisent l'élaboration du budget et la gestion budgétaire, nous recommandons la mise en place d'un manuel de procédure budgétaire, et la diffusion de ce manuel au niveau de tous les départements et service de la société.

Nous recommandons aussi de récompenser le meilleur responsable dont le budget aurait collé au mieux à la réalité l'année précédente afin de susciter une discipline budgétaire.

➤ au niveau de l'outil informatique

Nous proposons à LH (LafargeHolcim) de renforcer son investissement en technologie informatique à travers l'acquisition d'un logiciel de gestion budgétaire. Cela lui permettra d'établir des prévisions et de constater les réalisations.

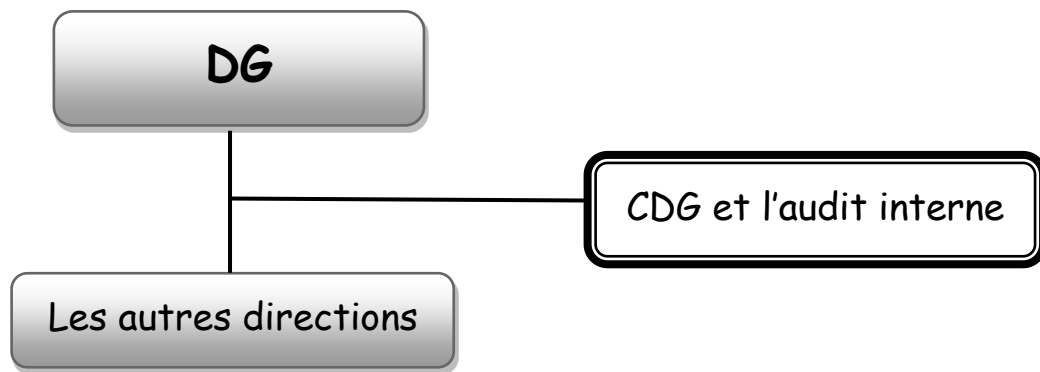
La société doit exploiter la partie budgétaire dans le logiciel avec lequel elle travaille. Cela évitera le temps perdu dans la production des chiffres et laissera plus de temps à l'analyse.

➤ au niveau organisationnel

La responsabilité du contrôle de gestion dans la gestion quotidienne de l'entreprise est très importante. Il est de plus en plus nécessaire si on veut gagner le pari du développement d'avoir un contrôle de gestion efficace, prompt à adopter très rapidement les solutions correctives et les conseils adéquats.

Aussi nous proposons que le statut du contrôleur de gestion soit renforcé en le mettant par exemple, sous l'autorité directe du directeur général. Il disposera ainsi de tous les atouts nécessaires pour s'adresser à tous les centres de gestion de l'entreprise dans le cadre de ses relations fonctionnelles, sans intermédiaire hiérarchique d'où la limitation des retards dans la communication des informations à la Direction du Contrôle de Gestion.

Il est urgent de former le personnel de la cellule de contrôle de gestion pour faire d'eux des professionnels puisque l'animation de tout le système est à leur charge. Il leur faut une formation théorique et pratique.



ANNEXE 2 : Proposition d'organigramme de la cellule contrôle de gestion

Ce chapitre consacré à l'analyse du système de contrôle budgétaire nous a permis de passer en revue le processus budgétaire appliqué à cette entité. Ce qui nous a permis de faire ressortir ses forces et ses faiblesses afin d'identifier les risques découlant de ses faiblesses.

Pour conclure, des recommandations ont été formulées en vue de remédier à ces faiblesses.

Conclusion de la deuxième partie

Le cadre pratique nous a permis de comprendre l'organisation générale de Lafarge-Holcim et de faire une description complète de son système budgétaire afin de relever les insuffisances. A l'issue de ce travail, nous avons montré aussi que le contrôle budgétaire participe à l'amélioration de la performance du groupe.

La mise en œuvre du contrôle budgétaire requiert l'utilisation de certains outils tels que le tableau de bord, le reporting, etc... Malgré leur efficacité, ceux-ci présentent certaines limites.

La prise en compte de ces suggestions et leur mise en œuvre conduira LH (Lafarge-Holcim) vers une amélioration continue de sa performance. Le contrôle budgétaire étant un élément majeur du dispositif de contrôle de gestion qui complète le schéma de planification. Il doit être mené dans une option dynamique d'amélioration des performances de l'entreprise.

Conclusion générale

Ce thème de mémoire qui fait l'objet de notre étude, nous a permis, d'une part, d'examiner les différents concepts inhérents au contrôle budgétaire et, d'autre part, de comprendre comment fonctionne le système de gestion budgétaire au sein d'une société privée, LAFARGE-HOLCIM.

Bien que d'autres outils de contrôle de gestion soient également utilisés, force est de constater que le rôle du contrôle budgétaire est essentiel dans la gestion d'une entreprise. Cette importance peut s'expliquer par les multiples fonctions qu'on lui attribue (contrôle, coordination, évaluation des performances, etc.).

On observe toutefois que son utilisation est parfois très différente d'une entreprise à l'autre. Cette diversité des pratiques semble s'expliquer par la vision qu'entretiennent les acteurs vis-à-vis du budget.

En effet, ce contrôle budgétaire n'est autre que la comparaison des réalisations avec les prévisions, suivies de l'analyse des écarts constatés, en vue d'en comprendre les causes et par la même prendre des mesures appropriées de redressement. La pertinence de l'analyse qui va de pair avec la fiabilité des informations budgétaires (prévision et exécution) ainsi que la rapidité d'obtention des données avec un reporting budgétaire efficace doivent permettre au contrôleur de mettre en place non seulement un système d'alerte, permettant de déceler les risques de dérapage mais aussi un instrument de pilotage au profit des gestionnaires. .

En somme, on peut dire que le contrôle budgétaire contribue à la prise de décision à travers les tableaux de bord. Ainsi, ces tableaux de bord permettent de détecter rapidement tout écart significatif ou exceptionnel et d'avertir le gestionnaire afin de pouvoir mener les actions correctives dans le temps. Ce qui constitue une aide à la prise de décision.

Le but de cette recherche était de mettre l'accent sur la gestion et le contrôle budgétaires. Deux sous-systèmes indispensables dans le contrôle de gestion. En effet, la mise en place dans l'entreprise d'un contrôle de gestion apte à faire décliner la stratégie par les responsables de tous les niveaux passe par la maîtrise de la technique budgétaire. A la fin de ce mémoire, il faut souligner que l'expertise dans un tel domaine, la maîtrise des techniques de calcul budgétaire mais aussi, la connaissance des systèmes d'informations, notamment comptables, et plus largement la capacité d'ingénierie des modèles de guidage des organisations vers la performance sont primordiales. La maîtrise des aspects techniques seuls reste donc insuffisante. Elle doit bien s'allier à des qualités de compréhension nécessaires du fonctionnement des organisations.

Bibliographie

Ouvrages et articles

- Brigitte DORIATH, Contrôle de gestion en 20 fiches, 5ème édition
- ROUACH Michel et NAULLEAU Gérard, Contrôle de gestion bancaire, 5ème éditions, les éditions d'organisation, 2009.
- Gestion budgétaire et dépenses publiques : Description comparée des processus, évolutions et enjeux budgétaires du Québec
- Prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance, 2008
- Claude ALAZARD et Sabine SEPAR, DECF, Manuel & Applications, Contrôle de Gestion, Epreuve n°7, DUNOD, 4ème édition, 688 pages.
- D. Michel, J. L. ARDION, J. SCHMIDIT, Contrôle de Gestion, Publi-Union 1985.
- Henri BOUQUIN, Le Contrôle de Gestion, PUF, Paris, 1997, 3ème édition, 406 pages. Michel GERVAIS, Contrôle de Gestion, Paris, ECONOMICA, 1994, 5ème édition, 660 pages

Mémoire :

- Mémoire du master audit et contrôle de gestion « l'élaboration et la mise en place d'un système budgétaire au sein de l'entreprise »
- Mémoire sur la gestion budgétaire, BEN CHEBIBA Oumaima - lauréate de l'ENCGT 2018, consultée d'une manière permanente

Sources internet

- BERLAND Nicolas (2009), Mesurer et piloter la performance, www.crefige.dauphine.fr/publish/berland/performance.pdf
- Contrôle budgétaire, Tableau de bord, www.fr.wikipedia.org/wiki/Tableau_de_bord
- https://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise.html consulté le 12/05/2018
- <http://blog.wikimemoires.com/2011/04/le-contrle-de-gestion/>
- http://bibliotheque.cesag.sn/gestion/documents_numeriques/M0022MBA-ACG15.pdf
- <https://sites.google.com/a/lafargeholcimgroup.com/group/> consulté le 22/07/2018
- <http://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/audit-et-commissariat-aux-comptes> consulté le 15 avril 2018

Liste des annexes :

ANNEXE 1 : Organigramme de Lafarge-Holcim, usine de Tétouan.....	59
ANNEXE 2 : Proposition d'organigramme de la cellule contrôle de gestion.....	74
ANNEXE 3 : Détermination du résultat d'exploitation	81
ANNEXE 4 : Vente de ciment Prise Mer	82
ANNEXE 5 : Vente ciment gris	82
ANNEXE 6 : Stock Clinker.....	82
ANNEXE 7 : stock Ciment.....	82
ANNEXE 8 : Mix combustibles	82
ANNEXE 9 : Cuisson	82
ANNEXE 10 : Broyeurs à ciment	82
ANNEXE 11 : Consommation d'énergie	82
ANNEXE 12 : Frais variables.....	82
ANNEXE 13 : électricité	82
ANNEXE 14 : Additif cru.....	82
ANNEXE 15 : frais de fonctionnement fixe	82

ANNEXE :

Annexe 3 :

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre
Frais généraux sociaux									
R.B.E.	10 352	2 720	33 289	18 091	7 310	15 174	11 546	(10 507)	7 353
Amortissement immobilisations corporelles									
Amortissement immobilisations incorporelles									
R.E.A.F.F.	10 352	2 720	33 289	18 091	7 310	15 174	11 546	(10 507)	7 353
Charge nette de financement									
Revenus de titres									
Gains/pertes de change									
RESULTAT COURANT	10 352	2 720	33 289	18 091	7 310	15 174	11 546	(10 507)	7 353
Provisions pour risques et charges									
Provisions sur titres									
+/- value cession total									
Autres produits et charges									
RESULTAT AVANT ELEMENTS FISCAUX	10 352	2 720	33 289	18 091	7 310	15 174	11 546	(10 507)	7 353
Provisions réglementées à caractère de réserve									
Impôts									
R.N.E.	10 352	2 720	33 289	18 091	7 310	15 174	11 546	(10 507)	7 353

ANNEXE 3 : Détermination du résultat d'exploitation

Annexe 4 :

Unité: Kdh		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre
Ristournes à la tonne	(CMT)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PIV	(CMT)									
PMES Vrac										
Quantités vendues	(CT)	3,219	2,814	3,759	3,759	3,692	3,759	2,702	2,686	4,239
C.A.H.T.	(E4b)	3,152	2,809	3,775	3,781	3,717	3,790	2,727	2,719	4,305
Dont Ristournes	(E4b)	229	146	172	166	159	157	110	102	146
Ristournes à la tonne	(CMT)	71,1	51,9	45,8	44,2	43,1	41,8	40,7	38,0	34,4
PIV	(CMT)	979,2	998,2	1,004,3	1,005,9	1,006,3	1,008,2	1,009,3	1,012,3	1,015,6
CPJ 55 PM - SAC										
Quantités vendues	(CT)									
C.A.H.T.	(E4b)									
Dont Ristournes	(E4b)									
Ristournes à la tonne	(CMT)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PIV	(CMT)									
TOTAL CIMENT PRISE MER										
Quantités vendues	(CT)	3,219	2,814	3,759	3,759	3,692	3,759	2,702	2,686	4,239
C.A.H.T.	(E4b)	3,152,000	2,809	3,775	3,781	3,717	3,790	2,727	2,719	4,305
Dont Ristournes	(E4b)	229,000	146	172	166	159	157	110	102	146
Ristournes à la tonne	(CMT)	71	52	46	44	43	42	41	38	34
PIV	(CMT)	979,2	998,2	1,004,3	1,005,9	1,006,3	1,008,2	1,009,3	1,012,3	1,015,6

ANNEXE 4 : Vente de ciment Prise Mer

Annexe 5 :

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre
PMV (DVT)	879,0	898,2	904,1	905,7	906,3	908,2	909,4	912,0	915,6
CIMENT GRIS							831,44	522,99	916,71
SAC									
Quantités vendues (RT)	40,354	34,952	47,752	43,754	43,352	41,754	40,757	25,637	44,937
C.A.H.T. (Kdh)	33,736	29,451	40,494	42,274	41,123	35,615	34,812	21,986	38,653
Dont Ristournes (Kdh)	2,308	1,810	2,191	2,201	1,584	1,745	1,655	975	1,546
Ristournes à la tonne (DVT)	71,0	51,8	45,9	44,2	32,3	41,8	40,5	38,0	34,4
PMV (DVT)	823,8	842,6	848,0	849,7	850,5	853,0	854,1	857,6	860,4
VRAC									
Quantités vendues (RT)	40,351	39,881	48,494	45,840	44,243	46,717	40,945	29,924	46,216
C.A.H.T. (Kdh)	35,544	35,657	43,568	41,372	40,045	42,313	37,034	27,165	42,130
Dont Ristournes (Kdh)	2,388	2,066	2,224	2,023	1,907	1,953	1,663	1,138	1,590
Ristournes à la tonne (DVT)	71,0	51,8	45,9	44,2	43,1	41,8	40,5	38,0	34,4
PMV (DVT)	874,4	894,1	898,4	902,5	905,0	905,7	904,5	907,8	911,6
TOTAL CIMENT GRIS									
Quantités vendues (RT)	81,505	74,833	96,246	95,594	92,601	88,471	81,703	55,561	91,153
C.A.H.T. (Kdh)	69,280	65,108	84,062	83,645	81,169	77,928	71,845	49,151	80,793
Dont Ristournes (Kdh)	5,796	3,876	4,415	4,229	3,491	3,698	3,319	2,113	3,136
Ristournes à la tonne (DVT)	71	52	46	44	33	42	41	38	34
PMV (DVT)	849,0	870,0	873,4	875,0	876,5	880,8	879,4	884,6	886,3

Annexe 6 :

Unité : Kdt	janvier	février	mars	avril	mai	jun	juillet	août	septembre
CLINKER									
Stock Début (KT)	19,30	36,79	40,35	81,79	79,87	48,17	51,70	64,67	72,61
Production (KT)	110,926	90,170	148,558	104,723	72,912	106,134	107,075	72,912	70,563
Achat interne de clinker (KT)									
Achat externe de clinker (KT)									
Consommation (KT)	57,434	53,069	67,747	67,229	65,209	62,312	57,590	39,417	64,325
Ventes Internes de clinker (KT)	35,653	33,539	39,376	39,409	39,409	39,791	36,511	25,556	33,755
Ventes externes de clinker (KT)									
Stock Fin (KT)	36,79	40,35	81,79	79,87	48,17	51,70	64,67	72,61	40,09

ANNEXE 6 : Stock Clinker

Annexe 7 :

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	jun	juliet	août	septembre
Stock Fin (KT)	36,79	40,35	81,79	79,87	48,17	51,70	64,57	72,61	40,09
CIMENT									
Stock Début (KT)	17,13	17,21	17,21	17,22	17,21	17,21	17,21	17,21	17,21
Production (KT)	81,525	74,854	96,267	55,613	92,621	88,490	31,723	55,582	91,173
Achat (KT)	0,082								
Consommation (KT)									
Dons (KT)	0,320	0,020	0,020	0,020	0,020	0,320	0,020	3,023	0,020
Ventes internes de ciments (KT)									
Ventes externes de ciments (KT)	81,505	74,833	95,246	55,594	92,601	88,471	31,703	55,561	91,153
Stock Fin (KT)	17,21	17,21	17,22	17,21	17,21	17,21	17,21	17,21	17,21
C/K	1,420	1,411	1,421	1,422	1,420	1,409	1,419	1,410	1,417

ANNEXE 7 : stock Ciment

Annexe 8 :

Unité : Kdh		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre
MIX DES COMBUSTIBLES										
COKE high quality	(%)	95,68%	88,19%	90,82%	87,75%	88,80%	92,59%	92,42%	89,30%	82,30%
COKE low quality	(%)									
Charbon	(%)									
Pneus déchiquetés	(%)	1,98%	4,70%	3,07%	4,20%	6,20%	1,93%	4,24%	6,20%	6,20%
Gignons d'olives	(%)	0,40%	0,95%	0,62%	0,85%	1,26%	0,39%	0,86%	1,26%	1,26%
FUEL	(%)	0,84%	4,00%	0,50%	0,50%	1,00%	4,00%	0,50%	0,50%	0,50%
Coquille d'amande	(%)									
DID : HUILES	(%)	0,33%	0,33%	0,33%	0,33%	0,33%	0,33%	0,33%	0,33%	0,33%
DIB : Caoutchoucs	(%)	0,77%	1,83%	1,19%	1,63%	2,41%	0,76%	1,66%	2,41%	2,41%

ANNEXE 8 : Mix combustibles

Annexe 9 :

Unité : Kch		janvier	février	mars	avril	mai	jun	juillet	août	septembre
CUISSON										
Coefficient d'utilisation global	(%)	71,15%	66,28%	93,00%	72,47%	62,00%	70,27%	72,77%	62,00%	62,00%
Coefficient de fiabilité global	(%)	98,00%	98,00%	93,00%	96,00%	98,00%	98,00%	93,00%	98,00%	98,00%
Four 1										
Coefficient de fiabilité	(%)	98,00%	98,00%	93,00%	96,00%	98,00%	98,00%	93,00%	98,00%	98,00%
Débit	1/24h	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400
Nbre de j. d'arrêts programmés	(j)	16	16	16	16	16	15	16	16	15
Nbre de j. d'arrêts sur incidents	(j)									
Nbre de j. d'arrêts conjoncturels	(j)									
Nbre de j. d'arrêts totaux	(j)	16	16	16	16	16	15	16	16	15

Unité : Kch		janvier	février	mars	avril	mai	jun	juillet	août	septembre
Nbre de j. d'arrêts conjoncturels	(j)									
Nbre de j. d'arrêts totaux	(j)	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Four 2										
Coefficient de fiabilité	(%)	93,00%	98,00%	96,00%	98,00%	98,00%	96,00%	98,00%	98,00%	98,00%
Débit	1/24h	2 450	2 490	2 490	2 430	2 490	2 490	2 430	2 430	2 490
Nbre de j. d'arrêts programmés	(j)	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Nbre de j. d'arrêts sur incidents	(j)									
Nbre de j. d'arrêts conjoncturels	(j)		4		16	3*		17	31	30
Nbre de j. d'arrêts totaux	(j)	16	20	16	32	47	16	33	47	46

ANNEXE 9 : Cuisson

Annexe 10 :

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre
Nbre de j. d'arrêts totaux	16	20	16	32	47	16	33	47	46
BROYEURS A CIMENT									
Coefficient d'utilisation global	(%) 44,64%	42,61%	45,57%	47,06%	46,98%	47,04%	46,40%	44,54%	45,47%
Coefficient de fiabilité global	(%) 98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%
Débit	(T/h) 91	91	91	91	91	91	91	91	91
Coefficient de fiabilité BK1	(%) 98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%
Nbre. d'arrêts BK1	7	6	3	8	7	7	6	5	8
Coefficient de fiabilité BK2	(%) 98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%	98,00%
Nbre. d'arrêts BK2	12	11	14	14	14	13	12	8	13

ANNEXE 10 : Broyeurs à ciment

Annexe 11 ;

Unité : Kdh		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juliet	août	septembre
Nbre. c'arrêts 3K5										
CONSUMMATION ENERGIE										
<u>Calorifique</u>										
Four 1	MPT	3 251,0	790,0	777,0	777,0	777,0	790,0	777,0	777,0	777,0
Four 2	MPT	775,0	785,0	765,0	765,0	775,0	785,0	765,0	765,0	765,0
Global	MPT	775,6	788,8	770,9	773,1	777,0	786,6	773,2	777,0	777,0
<u>Electrique</u>										
Au Clinker	CVH	68,12	69,53	72,11	69,14	67,39	76,36	67,74	67,71	67,37
Au Broyage ciment	CVH	36,60	36,85	35,32	36,43	36,43	36,31	36,61	37,00	36,69
Au Ciment Silo	CVH	84,58	86,16	87,27	85,34	84,09	91,46	84,35	85,02	84,22
Aux expéditions	CVH	85,72	87,29	86,41	86,18	85,22	92,51	86,49	86,16	85,36
Aux expéditions KIK Tanger	CVH	2,60	2,60	2,60	2,50	2,50	2,50	2,60	2,60	2,60

ANNEXE 11 : Consommation d'énergie

Annexe 12 ;

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	jun	juillet	août	septembre
Frais Variables									
Tétouan Gris									
Sous-traitance calcaire par rippage									
Sous-traitance schiste									
Calcaire sous-traité ancien front	156,984	129,359	207,004	152,937	112,342	152,286	152,201	103,383	108,549
calcaire sous-traité zone D									
Calcaire sous-traité nouveau front									
Consommation calcaire extraits	156,984	129,359	207,004	152,937	112,342	152,286	152,201	103,383	108,549
Production farine	166,844	135,624	223,446	157,513	109,667	139,636	161,051	109,667	106,129
Consommation farine	166,844	111,008	152,893	128,925	89,762	130,862	131,620	89,762	86,867
KK/CRU	0,665	0,812	0,812	0,812	0,812	0,812	0,812	0,812	0,812
Production KK	110,938	90,170	148,559	104,723	72,912	106,134	107,075	72,912	70,560
Consommation KK	57,484	53,069	67,747	67,229	65,209	62,612	57,590	39,417	64,325
C/K	1,420	1,411	1,421	1,422	1,420	1,409	1,419	1,410	1,417
Tonnage Calcaire d'addition séché									
Production CIMENT	81,625	74,854	96,267	95,613	92,821	88,490	81,723	55,582	91,173
Ventes CIMENT	81,685	74,833	96,246	95,594	92,801	88,471	81,703	55,561	91,153
% Vrac	49,81%	53,23%	50,39%	47,95%	47,78%	52,80%	50,12%	53,86%	50,70%

ANNEXE 12 : Frais variables

Annexe 13 ;

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août
AJ CLINKER Consommation Electrique a	68,12	69,55	72,11	69,14	67,69	76,88	67,74	67,71
KWH consommées au KK	7 556 634	6 270 895	10 712 972	7 240 203	4 935 288	8 157 187	7 253 142	4 937 085
Electricité au KK	2 751	2 283	3 900	2 635	1 796	2 969	2 640	1 797
Calcaire Tanger Consommation Electrique au Calc. Tanger								
Calcaire extrait Tanger								
KWH consommées au Calc								
Electricité au Calcaire T.								
AU CIMENT Consommation Electrique a	36,50	36,85	36,52	36,43	36,43	36,91	36,61	37,00
KWH consommées au Bior	2 987 790	2 756 370	3 515 571	3 493 182	3 374 183	3 286 166	2 991 679	2 056 534
Consommation Electrique B	84,58	86,16	87,27	86,04	84,09	91,46	84,36	85,02
Consommation Electrique B	85,72	87,29	88,41	86,18	85,22	92,61	85,49	88,16
KWH consommées aux ex	93 033	85 157	109 474	108 668	105 224	101 057	93 482	83 107
Electricité au CIMENT	1 121	1 035	1 320	1 307	1 267	1 226	1 123	772
KWH expéditions KK Tangy	92 698	87 201	102 378	102 463	102 463	103 457	94 929	86 446
Electricité expéditions f	34	32	37	57	37	38	35	24
KWH consommées stock								
Electricité stock								
Eoliennes KWH consommées éoli	5 897 253	8 291 489	6 703 325	6 678 936	6 293 131	5 756 439	7 252 613	6 182 624
KWH consommées par p	5 897 253	8 291 489	6 703 325	6 678 936	6 293 131	5 756 439	7 252 613	6 182 624
KWH consommées (VAREV)								
% KWh éoliennes	48%	90%	46%	91%	74%	50%	70%	87%
Productible éolen	8 363 395	18 398 590	8 354 149	8 368 851	7 383 492	7 202 893	9 887 361	7 728 924
TOTAL ELECTRICITE	3 906	3 349	5 258	3 960	3 106	4 233	3 796	2 593
Coût unitaire électricité								
Au Clinker	24,80	25,31	26,25	25,17	24,64	27,98	24,66	24,65
Au Ciment	31,20	31,77	32,18	31,57	31,02	33,71	31,12	31,36

ANNEXE 13 : électricité

Annexe 14 :

Unité : Kdh		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août
MINERAI DE FER	PU	280,00	280,00	280,00	280,00	280,00	280,00	280,00	280,00
	Tonnage sec	2,543	2,034	3,352	2,363	1,645	2,395	2,416	1,649
	% CRU	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%
	FER	701	570	938	662	481	670	676	451

Unité : Kdh		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août
PHTANITE	PL	57,08	56,52	56,50	56,50	56,50	56,50	56,50	56,50
	Tonnage	7,758	6,307	0,380	7,324	5,099	7,423	7,485	5,099
	% CRU	0,008	0,036	0,010	0,087	0,005	0,007	0,007	0,005
	PHTANITE	443	356	587	414	288	419	420	288

Unité : Kdh		janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août
CYPSE	PU / tonne sèche	192,00	190,44	190,08	190,01	190,00	190,00	190,00	190,64
	Tonnage sec	3,730	3,435	4,406	4,372	4,230	4,054	3,752	2,544

ANNEXE 14 : Additif cru

Annexe 15 :

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août
Frais de Fonctionnement Tétouan Gris								
PRODUCTION								
Frais de personnel	23 040	23 040	23 040	23 040	23 040	23 040	23 040	23 340
Main d'oeuvre extérieure								
Sous-traitance	458	458	458	458	458	458	458	458
Fournitures	100	100	100	100	100	100	100	100
TOTAL PRODUCTION	23 598	23 598	23 598	23 598	23 598	23 598	23 598	23 598
MAINTENANCE								
Frais de personnel	25 920	25 920	25 920	25 920	25 920	25 920	25 920	25 920
Main d'oeuvre extérieure								
Sous-traitance	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250	1 250
Fournitures	900	900	900	900	900	900	900	900
TOTAL MAINTENANCE	28 070	28 070	28 070	28 070	28 070	28 070	28 070	28 070

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août
FRAIS FIXES								
Frais de personnel	43 960	48 960	48 960	48 960	48 960	48 960	48 960	48 960
Œuvres sociales								
Main d'œuvre extérieure	500	500	500	500	500	500	500	500
Sous-traitance	2 108	2 108	2 108	2 108	2 108	2 108	2 108	2 108
Fournitures	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Impôts et taxes					100	200		
Autres frais généraux usines	900	900	900	900	900	900	900	900
Indemnités de départs en pré-retraite et négociés								
Provision sur Stocks								
TOTAL FRAIS FIXES	53 468	53 468	53 468	53 468	53 568	53 668	53 468	53 468

Unité : Kdh	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août
FRAIS GENERAUX USINES								
Frais de personnel								
Œuvres sociales								
Main d'œuvre extérieure	500	500	500	500	500	500	500	500
Sous-traitance	400	400	400	400	400	400	400	400
Impôts et taxes					100	200		
Autres frais généraux usines	900	900	900	900	900	900	900	900
TOTAL FRAIS GENERAUX USINES	1 800	1 800	1 800	1 800	1 900	2 000	1 800	1 800

ANNEXE 15 : frais de fonctionnement fixe

Tables des matières :

Introduction générale.....	1
PARTIE 1 : CONTROLE BUDGETAIRE : ASPECTS CONCEPTUELS	4
Introduction de la première partie.....	5
Chapitre1 : Contrôle de gestion : pilotage de la performance	6
Section 1 : L'évolution de la conception de contrôle de gestion	6
1. Définition de contrôle de gestion :.....	9
a. Définition du concept contrôle / gestion	9
b. Les définitions retenues par quelques auteurs :	9
2. Les objectifs du contrôle de gestion :.....	11
a. Les objectifs de dimension technico- économique	12
b. Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle	12
Section 2 : Les outils du contrôle de gestion.....	14
1. La méthode de calcul des coûts	14
a. La méthode des centres d'analyse	14
b. La méthode ABC (Activity based costing)	14
c. L'imputation rationnelle des charges fixes.....	15
2. La gestion budgétaire	15
a. Les centres de responsabilité	15
b. La détermination des prix de cession internes.....	18
3. Le Tableau de Bord	23
a. Définition et rôles de Tableau de Bord	23
b. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises	25
Section 3 : le contrôle de gestion et performance de l'entreprise	28
1. Le concept de la performance.....	28
a. La définition de la performance	28
b. Analyse de la performance d'un processus.....	30
2. Typologie de la performance.....	31

a. Contrôle de gestion et performance économique et financière de l'entreprise:	31
b. Contrôle de gestion et performance organisationnelle:	32
3. Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance	32
a. Les réponses utilisables dans tous les contextes	32
b. Les réponses face aux tendances récentes	33
Chapitre 2 : la gestion budgétaire et l'analyse des écarts.....	34
Section 1 : la gestion budgétaire	34
1. Concept et rôle du budget:	34
a. Définition du budget :	34
b. Le rôle	35
2. Définition et intérêts de la gestion budgétaire :	35
a. Définition de la gestion budgétaire	35
b. Intérêt :	36
3. Méthode :	37
a. La construction budgétaire.....	37
b. Procédure d'élaboration du budget	38
c. La hiérarchie budgétaire.....	39
4. Limites de la gestion budgétaire	39
Section 2 : calcul et l'analyse des écarts :	41
1. Outils d'appui du contrôle budgétaire	41
a. Analyse des écarts et mesures correctives :	41
2. Mise en œuvre des actions correctives.....	46
a. Nature des actions de correction	47
b. Caractéristique d'une bonne action de correction	47
3. Limites du contrôle budgétaire	47
Conclusion de la première partie :	49
PARTIE 2 : PRATIQUES DU CONTROLE BUDGETAIRE : CAS DE LA SOCIETE LA FARGE-HOLCIM	50
Introduction de la deuxième partie :	51
Chapitre 1: Présentation de la société Lafarge-Holcim.....	52
Section 1 : Présentation générale de l'organisme d'accueil	52
1. Historique	52
2. Groupe Lafarge-Holcim Maroc	55

a. Dates clés.....	56
b. Fiche signalétique.....	57
Section 2 : Présentation de Lafarge-Holcim, usine de Tétouan	58
1. Lafarge Tétouan.....	58
2. Fiche technique de l'usine	58
3. Structure organisationnelle de LafargeHolcim usine de Tétouan.....	59
4. Le politique environnement :	60
5. La politique de santé et sécurité :	60
a. Santé et sécurité, des valeurs primordiales pour Lafarge-Holcim :	60
b. Santé et sécurité, des facteurs-clés pour la réussite opérationnelle et personnelle....	61
Chapitre 2: Le contrôle budgétaire de la société Lafarge-Holcim	62
Section 1: Le contrôle budgétaire et le processus d'élaboration budgétaire	62
1. Principes de base de la gestion budgétaire.....	62
a. Principe d'annualité.....	62
b. Principe de l'unité budgétaire	62
c. Principe d'universalité	62
d. Principe d'équilibre budgétaire	63
2. Processus d'élaboration budgétaire.....	63
3. Exercice du contrôle budgétaire à Lafarge-Holcim	64
Section 2 : Mise en évidence de la contribution du contrôle budgétaire a la performance de LAFARGE-HOLCIM.....	71
1. Apport du contrôle budgétaire dans le processus de la performance.....	71
a. Forces	71
b. Faiblesses.....	72
2. Recommandations.....	73
Conclusion de la deuxième partie	75
Conclusion générale	76
Bibliographie.....	78
Liste des annexes :	80
ANNEXE :	81